









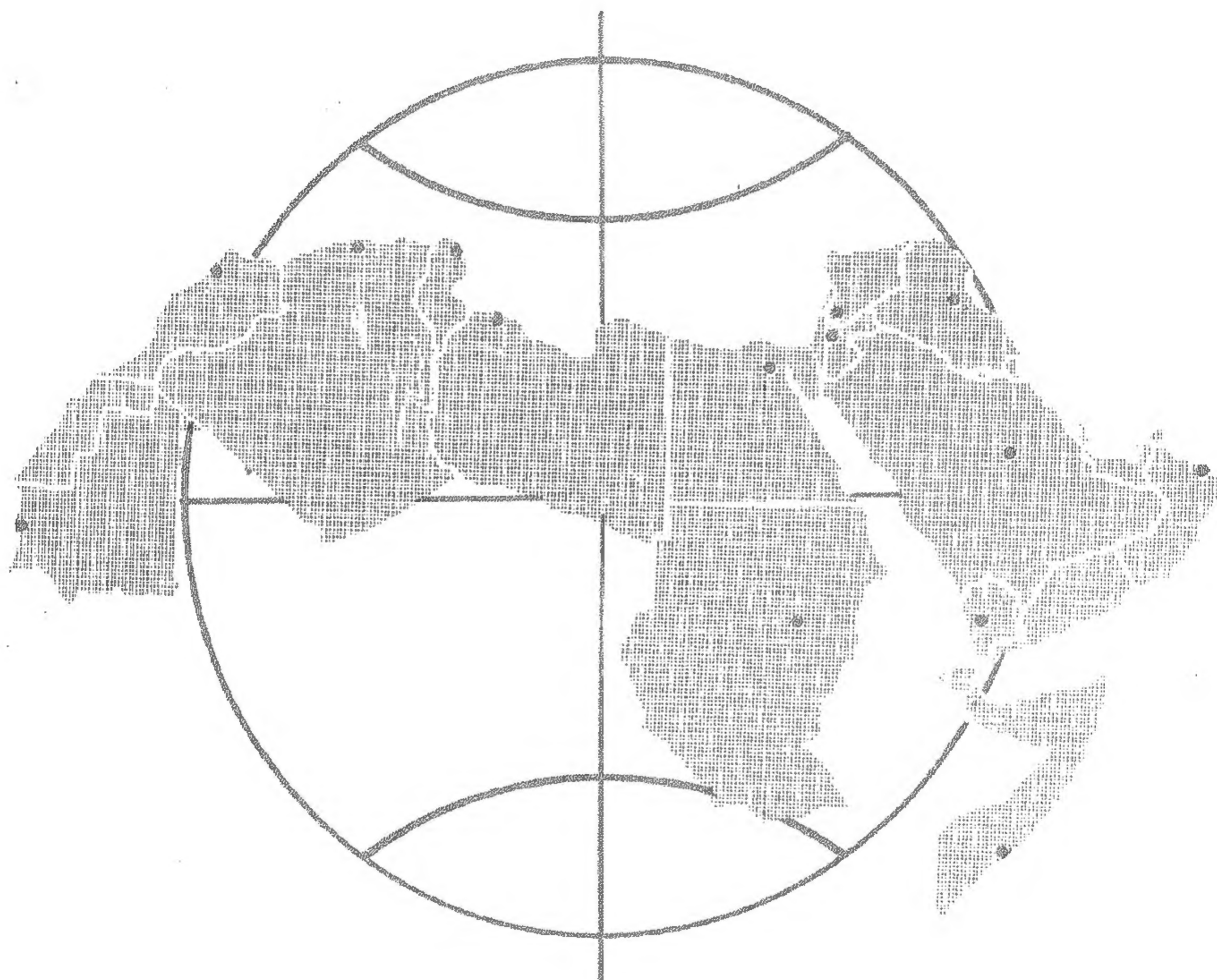


العدد الأول

المجلد ٢

المجلة  
للبحوث الإدارية

# مجلة البحوث الإدارية



تعليم

بحوث

استشارات

تدريب

١٩٨٨





# مجلة البحوث الإدارية

١٩٨٨

● تدريب ● استشارات ● بحوث ● تعليم ●

العدد الأول

المجلد ٣





الأكاديمية  
للبحوث الإدارية

## مجلة البحوث الإدارية

\*

فصلية أكاديمية علمية  
تعنى بالبحث العلمي  
في مجالات الإدارة  
والعلوم المتصلة بها

\*

رئيس التحرير

أ. د. عمرو غنایم

• • •

مدير المجلة

عادل البحیری

• • •

مدير التحرير

أحمد قطب



أ. د. علي لطفی  
أ. د. عادل مسرر  
أ. د. فتحي محمد علی  
أ. د. علی عبد المجید عبده  
أ. د. محمد زکی شافعی  
أ. د. کمال حمدي أبو الخير  
أ. د. أحمد سرور محمد  
أ. د. عبد المنعم راضی  
أ. د. شوقي حسين  
أ. د. محمد محمد الجزار  
أ. د. سمير حسين  
أ. د. محمد عباس حسازي  
أ. د. محمد حسن ياسين  
أ. د. ليلى ابراهيم تكتلا  
أ. د. محمد كمال أبو هند  
أ. د. فتوح محمود أبو العزم  
أ. د. ابراهيم الفري ابراهيم  
أ. د. حسين حسني  
أ. د. سيد عبد الوهاب  
أ. د. أحمد حسين عبد المنعم

جميع الآراء الواردة في هذه المجلة تعبر عن وجهة نظر أصحابها

ولا تعكس بالضرورة رأي المجلة

## الادارة والقرن الحادي والعشرين

د. د. عمرو غنايم

اختارت جماعة خريجي المعهد القومي للإدارة العليا موضوع مؤتمرها السنوى الرابع والعشرين عن الإدارة في القرن الـ ٢١، ولعل اختيار مثل هذا الموضوع للمؤتمر، قد جاء في توقيته المناسب، فالقرن الحادى والعشرين قد أصبح على الابواب، كما ان مشكلات مصر الاقتصادية ترجع إلى حد كبير إلى أسلوب الإدارة والقصور في الأداء.

والحديث عن الإدارة في القرن ٢١، لا يمكن ان يكون بمعزل عن بعدين أساسيين ..

الأول: يتعلق بالمتغيرات البيئية والتكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية والداخلية والخارجية ..

والثانى: يتعلق بالعنصر البشري الذى سيحمل عبء الإدارة في المستقبل.

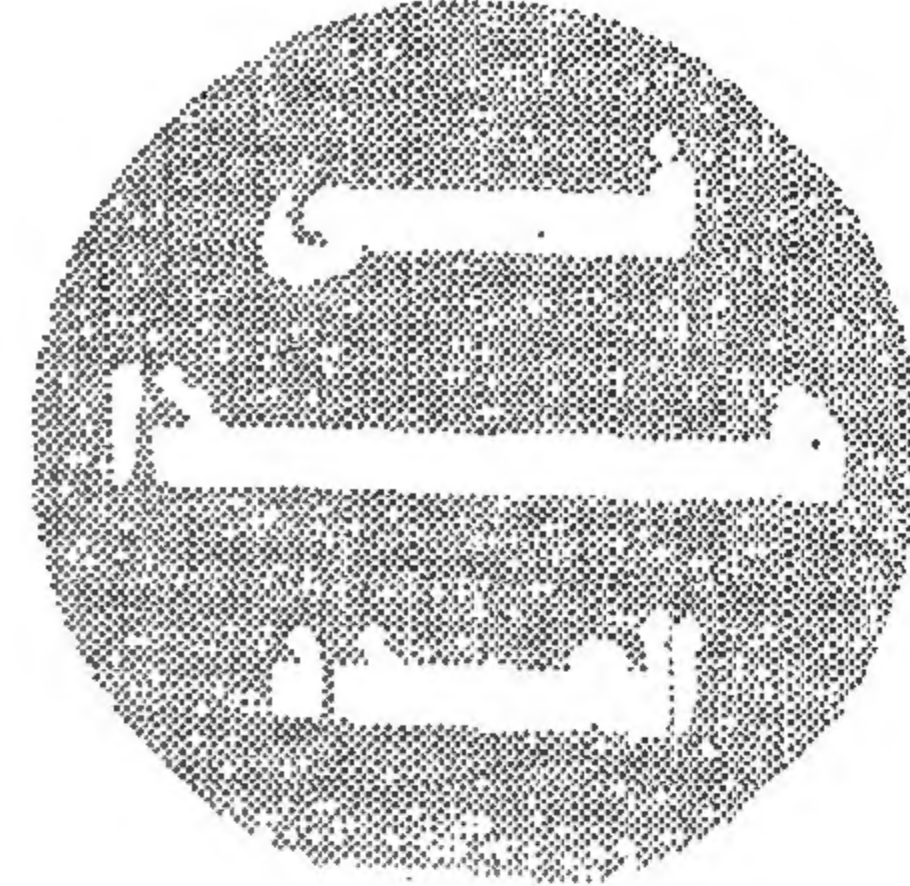
.. إن واجبنا كعلماء ومفكرين ومصريين في المقام الأول، ان نحدد ملامح مصر الرئيسية في القرن الـ ٢١، حتى يمكن على أساسها التخطيط لكافة أوجه النشاط. ومن المسلم به انه لا يمكن التخطيط لاية ناحية بمفردها لأنها جميعها مترابطة ومتشابكة مع بعضها.

• • •

## الاقتصاد المصري وطموحات المستقبل

د. د. حسن حسنى

ونحن على مشارف القرن الـ ٢١، تواجه شعوب العالم التامى - ومنها مصر - تحديات كبرى ترتبط أساساً بانخفاض الناتج القومي وضعف القوة التصديرية، وتفاقم أرسدة المديونية وندرة القيادات والكوادر الفنية خاصة في ضوء تطور تكنولوجي وحضاري متميز وسريع في دول العالم المتقدمين، واتجاه متحمس لدى شعوب العالم النامي بضرورة زيادة الدخل القومى ورفع مستوى المعيشة دون استعداد لتحمل تضحيات مناسبة تستلزمها عمليات تعبئة المدخرات وتنميتها لتمويل مشروعات التنمية.



٥٠ قرشاً

◆ ثمن النسخة الواحدة

١٥٠ قرشاً

◆ الاشتراك السنوى بالنسبة للأفراد

◆ الاشتراك السنوى بالنسبة للهيئات والدوائر الحكومية ٢٠ جنيهاً

٢٠ دولاراً

◆ الاشتراك السنوى بالنسبة لخارج القطر



الاشتراكات

ما يسمى بمبالغ تحت التحصيل أو متأخرات ضريبية وانتهى أمرها في الغالب إلى ما يسمى بالاسقاط الضريبي .

### المعالجة المحاسبية لنفقات

#### البحث والاستكشاف في صناعة البترول

د . محمد سعد الشناوي

تتميز صناعة البترول بمجموعة من الخصائص تجعلها تختلف اختلافاً جوهرياً في مقوماتها وطبيعتها عن غيرها من كثير من أوجه النشاط الصناعي ، حيث أن البترول نوع من أنواع الأصول المتناقصة Wasting والتي تنصف بأنها لا يمكن استبدالها ويلزمها مقدار كبير من رأس المال لاستخراجها من باطن الأرض ، وبخلاف أنشطة التصنيع الأخرى فإنه يمكن القول - في مجال صناعة البترول - بأن هناك مرحلة سابقة على مرحلة الإنتاج ، ويرى الباحث في هذا الصدد أن الخصائص المميزة لنفقات البحث والاستكشاف من حيث المخاطرة وعدم التأكد ، وعدم وجود علاقة سببية فيما بين مصروفات البحث والاستكشاف وعملية الإنتاج تجعل من الممكن القول بأن هناك تشابهاً إلى حد كبير في الملامح ( الخصائص الرئيسية ) فيما بين نشاط البحث والاستكشاف ونشاط البحوث والتطوير .

### الكفاءة الاقتصادية

#### لنظام المحاسبة على المسؤولية

د . أحمد عيد

يتناول الباحث في هذه الدراسة موضوع الكفاءة الاقتصادية لنظام المحاسبة على المسؤولية وذلك من حيث مفهوم الكفاءة الاقتصادية وتطبيق ذلك على نظام المحاسبة على المسؤولية ، عناصر الكفاءة الاقتصادية ( التكلفة والعائد ) ، تقدير التكاليف والعائد للنظام ، النموذج الرياضي لتقييم مستوى كفاءة النظام ( الكفاءة النسبية والكفاءة المطلقة ) ، البدائل المختلفة للتطبيق ، ثم الأبعاد التفصيلية للنظام وتأثير ذلك على نموذج تقدير الكفاءة الاقتصادية .

### تأثير الارتباط بين الخدمة والسلعة

#### على الصفات والمشكلات

#### والاستراتيجيات التسويقية

د . طاهر مرسي عطية

يستهدف البحث دراسة أثر الارتباط الوثيق بين الخدمة وبين السلعة على الصفات التي تكتسبها الخدمة ، والمشكلات التسويقية التي تواجهها والاستراتيجيات التسويقية التي تتبع فعلاً أو يمكن أن تتبع لمواجهة هذه المشكلات .

### منظمات الجهاز الإداري

#### وأهدافها الإدارية من منظور نظرية النظم

د . محمد ماهر الصواف

إنجاح منظمات الجهاز الإداري في تحقيق الصالح العام وفي أداء واجباتها المتمثلة في تقديم خدمات عامة للمجتمع ، يتوقف على قدرة القائمين على هذه المنظمات على الوفاء بالمتطلبات التي تقدمها البيئة الاجتماعية الخارجية أو الداخلية المحيطة بكل منظمة مع المحافظة على التوازن بين العوامل الضاغطة والمؤثرة على سير نشاط المنظمة . وقد نظر الباحث إلى هذه المتطلبات البيئية على أنها أهداف إدارية تنظيمية يجب على منظمات الجهاز الإداري الوفاء بها ، إذ أن تحقيقها يعد في نظره ، العامل الأساسي لنجاحها . فما الأهداف الإدارية والتنظيمية ؟ وهل للمنظمة الحكومية أهداف متميزة عن الأهداف الإدارية والتنظيمية للمنظمات الخاصة ؟ وهل لا يقتصر دور التنظيم والإدارة في المنظمات بصفة عامة على رفع الكفاءة الإنتاجية ؟ ... هذه التساؤلات هي ما سنحاول الإجابة عليها في هذه الدراسة .

### تحصيل الضرائب في القانون المصري

د . أحمد ماهر عز

تعتمد الدولة في الحصول على إيراداتها العامة أساساً على الضرائب التي تفرض على المكلفين في الدولة ، ويتم تحصيلها بالطرق والكيفية التي تحددها القوانين التي تصدر في هذا الشأن .. وتعد الضرائب على اختلاف أنواعها أحد المصادر الرئيسية للإيرادات العامة في الدولة ، وهذا أمر متعارف عليه في كافة الدول ...

وإذا كانت النظرة إلى الضرائب قد تغيرت مع تطور وظيفة الدولة حيث أصبحت الضرائب تستخدم كوسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية والمساهمة في التنمية الاقتصادية ، بالإضافة إلى كونها مصدراً هاماً لتمويل النفقات العامة .. والضريبة لاتستطيع أن تلعب هذا الدور الخطير ما لم يتم تحصيلها وإلا أصبحت أرقاماً تضاف إلى

توجه جميع المراسلات والأبحاث باسم رئيس التحرير على العنوان التالي

### أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

كورنيش النيل • مدخل المعادي

ص . ب ٢٢٢٢ القاهرة

تليفون

٣٥٠١٢٦١ • ٣٥٠١٠٨٢ • ٣٥٠١٠٣٣

# الإدارة والقرون

اختارت جماعة خريجي المعهد القومي للإدارة العليا موضوع مؤتمرها السنوي وهو المؤتمر الرابع والعشرين عن الإدارة في القرن الحادي والعشرين ولعل اختيار مثل هذا الموضوع للمؤتمر - والذي يجزّره عدد كبير من قيادات الشركات والمؤسسات - قد جاء في توقيتته المناسب لعاملين اثنين ، فالقرن الحادي والعشرين قد أصبح على الأبواب وما هي إلا سنوات قليلة ويبدأ هذا القرن .

والثاني يتعلق بالإدارة في مصر ومستقبلها فقد أثر في الآونة الأخيرة ان مشكلات مصر الاقتصادية ترجع إلى حد كبير إلى أسلوب الإدارة والقصور في الأداء .

ان نعد ونستعد له .

ثم ما موقع مصر في المنطقة العربية والأفريقية وما موضعها بالنسبة لأوروبا والتي ستكون متحدة مع بداية القرن الحادي والعشرين . ذلك لأن مصر لن تكون بمعزل عن هذه المتغيرات ولابد أنها ستتأثر بها سواء رضيت أم لم ترض .

وإذا كان جورباتشوف قد حدد أفكاره لما يجب أن يكون منهج الإصلاح في الاتحاد السوفييتي في كتابه البيروسترويكا باعتباره منهجا تخطيطيا للاتحاد السوفييتي ولدول العالم ، فإن واجبنا من علماء ومفكرين ومصريين في المقام الأول أن نحدد الملامح الرئيسية لمصر في القرن الحادي والعشرين حتى يمكن التخطيط على أساسها في كافة أوجه النشاط . وذلك من واقع تحليلنا للمتغيرات التي نعيشها في حاضرنا . وتقييمنا الموضوعي لكافة المشاكل التي نواجهها .

ومن المسلم به أنه لا يمكن أن نخطط لأية ناحية بمفردها لأنها جميعها مترابطة ومتشابكة مع بعضها فالمتغيرات السياسية مترابطة مع النظام الديمقراطي الذي ارتضته واتبعته البلاد في الآونة الأخيرة وهو بدوره مرتبط بالقيم الاجتماعية السائدة والنظم الاقتصادية ونظم العمل والإدارة والتعليم والتطور التكنولوجي ..

ونحن إذا أردنا أن نتحدث عن الإدارة في القرن الحادي والعشرين فلا يمكن أن نتحدث عنها بمعزل عن بعدين أساسيين الأول يتعلق بالمتغيرات البيئية والتكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية الداخلية والخارجية . والثاني يتعلق بالعنصر البشري الذي سيحمل عبء الإدارة في المستقبل .

وكي نتعايش مع الواقع ونتحدث عن آفاق الإدارة في القرن الحادي والعشرين فمن الواجب أن نأخذ في اعتبارنا المقولة التي تشير إلى أن الماضي يعيد نفسه وسواء أكان هذا صحيحا أو غير صحيح - فمما لا شك فيه أن التحليل العلمي للحاضر بالمؤثرات عليه سيعطينا بعض المؤشرات الواجب أخذها في الحسبان ونحن نستعد لتحديد النمط الواجب أن تكون عليه الإدارة في القرن الذي سيبدأ بعد سنوات معدودة .

والتساؤل الأول الذي يجب أن نتوصل إلى اجابة واضحة عليه هو ما هي ملامح مصر في القرن الحادي والعشرين كملامحها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والثقافية والبيئية . ما النظام الاقتصادي الذي سيتم إتباعه . وهل هناك أية اتجاهات للتعديل في سياسة التعليم وقوانين العمل وما النمط الإداري الواجب

وسأقصر حديثي الآن على العنصر البشري باعتباره العنصر الحاكم لأن العنصر البشري هو ركيزة التقدم والأداء مهما بلغ التطور التكنولوجي مداه كما أنه العنصر الأساسي والمؤثر في الأداء وفي الإدارة سواء في القيادة أو في مجالات التنفيذ . وقياس تقدم الأمم برصيدها من البشر - ليس من حيث العدد - ولكن من حيث المهارة والخبرة والقدرة والرغبة في الانجاز . والحمد لله فإن مصر غنية بأبنائها المؤهلين المدربين المنجزين الذين إذا توافر لهم المناخ الصحي المواتي أثبتوا جدارتهم وتفوقهم ووصلوا بالمؤسسات التي يديرونها إلى تحقيق أهدافها . ليس هذا داخل مصر فحسب وإنما في جميع أرجاء العالم مهما اختلف مجال الأداء إنتاجيا كان أو خدميا أو تجاريا .

وفي حديثي عن العنصر البشري لابد أن نتناول المؤثرات التي تؤثر على هذا العنصر في الحاضر لأن نشأ الحاضر هم أمل المستقبل وهم الذين سيتولون القيادة في المستقبل وبالتالي فمن الضروري تحليل واقعهم وحاضرهم والمؤثرات عليهم الداخلية والخارجية من بيئية واجتماعية تؤثر على القيم والمثل التي يتبعونها في حياتهم وتؤثر على دوافعهم وتحدد حاجاتهم وترسم أهدافهم .. ما المؤثرات والضغط الاقتصادي التي يعايشونها وما مدى تأثيرهم بها .. وما النظام التعليمي والثقافي الذي تلقوا تعليمهم فيه . إن تحليل هذه المؤثرات سيعطينا الرؤيا الواضحة على الشخصية المتوقعة التعامل معها في المستقبل وكيفية التعامل معها ونوعية التنمية الذاتية المطلوبة لهم . إن التحليل المطلوب يجب أن يتناول وبالضرورة نظم الاختيار والتعيين ليس فقط

# السادى والعشرين

السوية وهى نواحٍ يمكن إلى حد كبير قياسها والتي قد تنبئ بأن الشخص يمكن أن يكون نواة لمدير المستقبل Prospective Manager .

الاعداد وتنمية هذه الكوادر المباشرة بالأمل وذلك في اتجاهين ومحورين أساسين :

تنمية المهارات الذاتية الادارية والقيادية والسلوكية . والثانى بتنمية المهارات الخاصة بالمعرفة التكنولوجية والمتعلقة بمجالات التخصص التى سيعمل فيها الفرد ويتطلب ذلك كما سبق واشرنا إلى ضرورة توافر المهارات والاستعداد . أما أسلوب الإعداد السريع فيمكن أن يشمل في تصوّر جرعات متفاوتة تتناسب وقدرة الفرد وتقدمه في العمل ويشمل ذلك :

● التنمية من خلال الممارسة الفعلية مع متابعة وتقييم مستمر للإنجاز المحقق فنيا وإداريا وسلوكيا وتوجيهه في الاتجاه المحابى المرسوم له .

● التنمية من خلال دورات تدريبية وفي جرعات مستمرة ومتكاملة تستخدم الأساليب المستحدثة والتي تضع المتدرب في مواقف متشابهة لما تقوم به مع استمرار عملية المتابعة والتقييم .

● التنمية من خلال الزيارات الخارجية لمنشآت مماثلة يعايشها ويتعرف على الأساليب التكنولوجية والإدارية ويتناقش ويتحاور فيها مع أقرانه للاستفادة من نواحي القوة والقصور .

● التنمية من خلال تبادل المراكز القيادية .

لقد حان الوقت لنبدأ واعتقد أنها ليست مسئوليّة الدولة فحسب بقدر ما هى مسئوليّة المؤسسات العلمية وكل مصرى معتر بمصريته ويرجو لها الخير .

## أ. د. عمرو غنيم رئيس أكاديمية السادات للعلوم الادارية

سيحدد :

- تخطيط سياسة التعليم والتأهيل المهني بداية من مراحل التعليم الأولى وفقا لمتطلبات واحتياجات البلاد .

- تخطيط سياسة تنمية الكوادر الادارية Career Planning وفقا لمتطلبات تخطيط التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

- تخطيط سياسة التوظيف على المستوى القومي ومستوى الوحدات الإنتاجية ومتطلبات تعديل القوانين والتشريعات العمالية وسياسات الأجور والهيكل الوظيفية .

- تخطيط سياسات الاختيار وفقا لمتطلبات الوظائف وذلك وفقا لما سبق الإشارة إليه مسبقا وما قد يتطلبه ذلك من إعداد مسبق ويؤثر بصورة شاملة وجوهرية على فلسفة وسياسة التعليم .

أما في الأجل القصير والذي يجب أن نبدأ فوراً لأننا متأخرون في مثل هذا القرار لخطة العمل خلال الأعوام العشرة القادمة على الأقل فإن الأمر يتطلب قراراً جريئاً في إعداد وتنمية الأفراد الذين تتوافر فيهم المهارات والقدرات والرغبة في تولي المناصب القيادية ليكونوا نواة المرحلة الانتقالية وسيطلب ذلك البدء الفوري حتى لا تزيد الفجوة ويتم تدارك الأمور .

- الاختيار السليم للأفراد لتكوين قاعدة عريضة ممن يتوافر لديهم الحد الأدنى من الاستعداد الذهني والسمات والاستقرار النفسي والمهارات الادارية والشخصية

بالنسبة للمستويات التنفيذية ولكن وبالضرورة لمستوى المديرين وكيف تم انتقاءهم لشغل هذه الوظائف والأسلوب الذي تم اتباعه في تنمية قدراتهم وإعدادهم لشغل هذه الوظائف .

والتساؤلات التي تطرح نفسها هي هل وصل المدير إلى منصبه بكفاءة وأدائه المتميز أم لأنه من أهل الثقة أو نتيجة لأقدميته المطلقة . ما أسلوب أدائه ومستوى هذا الأداء وكيف يتعامل ويتفاعل مع الضغوط الداخلية والخارجية التي تحيط به . وما صلاحيته في اتخاذ القرارات المتعلقة بنظم العمل وسير العمل ما أسلوبه في الإدارة وهل يتبع أسلوب المشاركة والعلاقات الإنسانية أم أنه يتبع أسلوباً تحكمياً . إن التحليل لهذه النواحي سيحدد المنهج لاختيار وإعداد القادة الذين سيمثلون عصب الإدارة بمستوياتها خلال الفترة القادمة .

إن هذا التحليل الدقيق لمثل هذه التساؤلات هو محور قضية المستقبل بما يحمله في طياته من متغيرات مبنية على تراكمات ماضية وأوضاع قائمة ولأنه الأساس الذي سيتم على أساسه التخطيط لمستقبل العنصر البشري وللإدارة في القرن الواحد والعشرين .

ما سبق فإن الأمر يتطلب بجانب التنبؤات المستقبلية لاحتمالات التغير من كافة الزوايا بتحديد الهدف بعيد المدى وهو وضع مصر بعد عشرين عاماً من كافة جوانبه الاقتصادية والسياسية والاجتماعية .. الخ .

وعلى ضوء هذا التحديد يتم التخطيط للقوى العاملة والعنصر البشري المطلوب أخذاً في الاعتبار معدل الزيادة في السكان وتكلفة توفير فرص العمل الأمر الذي

# الاقتصاد المصرى وطموحات المستقبل

أ.د. حسن حسنى  
نائب رئيس أكاديمية  
السادات للعلوم الإدارية

الفنية والإدارية ، وذلك كله في ظل مناخ سياسى واستثمارى مستقر ومشجع يرتكز على المصارحة الصادقة بالحقائق والاقتناع الكامل بالاهداف والسياسات مع قبول ما قد يترتب عليها من تضحيات .

خطط واهداف التنمية في مصر :

استراتيجية التنمية خلال القرن ٢٠

ترتكز استراتيجية التنمية في مصر حالياً على المحاور الثلاثة التالية :

١ - دعم القدرة الذاتية للاقتصاد المصرى في تمويل التنمية ، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الاهداف الفرعية التالية :

أ - التركيز على الإنتاج السلمى ، كوسيلة لتخليص الاقتصاد المصرى من أية تيارات أو مؤثرات خارج سيطرته من خلال رفع معدل الإنتاجية وتحسين مستوى الأداء .

ب - إصلاح هيكل ميزان المدفوعات ، عن طريق دعم القدرة التصديرية من ناحية ، وإصلاح هيكل الاقتراض الخارجى من ناحية أخرى .

ج - دعم جهود الاعتماد على الذات ، من خلال تشجيع تعبئة المدخرات المحلية وتنشيط

لعل أهم ما نعانى منه حالياً أن الجميع ينظر أحياناً إلى الوراء بحثاً عن المسئول أو عن المبرر ..

دون أن يوجه فكره وجهه لرؤية مستقبلية تكون أفضل ، وأكثر عطاء لمصر والمصريين .

ليكن هذا المقال بمثابة دعوة لنا جميعاً للنظر إلى المستقبل بعقل واع ووعى صادق من أجل حياة أفضل لنا ولأولادنا والأجيال القادمة .

حتى نتمكن من اللحاق بالركب الحضارى الذى تزخر ، وتفخر به الدول المتقدمة وتعمل على رقيه بجذ واستمرار .

إن الصورة السابقة هي لب المشكلة وتمثل التحدى الأكبر لرجال الإدارة وقياداتها خلال المرحلة الحالية ، وبالتالي يتحدد دورهم الاساسى في كيفية مواكبة الركب الحضارى العالمى بمختلف صوره ومظاهره بسياسات وأساليب تتواءم وقدرات الدول النامية تستهدف أساساً دفع مسيرة التنمية الاقتصادية والاجتماعية ووضع الاستراتيجيات المناسبة لها لتسهم بقدر الإمكان في تضيق الفجوة الحضارية اعتماداً على إصلاح الهياكل الاقتصادية وتجنب النزيف الاقتصادي للموارد وتنمية الكوادر

ونحن على مشارف الدخول إلى القرن ٢١ نواجه شعوب العالم النامى - ومنها مصر - تحديات كبرى ترتبط أساساً بانخفاض الناتج القومى وضعف القوة التصديرية ، وتفاقم أرصدة المديونية وتدرة القيادات والكوادر الفنية في ضوء تكنولوجيا وحضارى متميز وسريع في دول العالم المتقدم ، واتجاه متحمس لدى شعوب العالم النامى - بضرورة زيادة الدخل القومى ورفع مستوى المعيشة دون استعداد لتحمل تضحيات مناسبة تستلزمها عمليات تعبئة المدخرات وتنميتها لتمويل مشروعات التنمية .

وتحفيز دور القطاع الخاص في العملية الإنتاجية .

٢ - الاستمرار في دعم وإصلاح البنية الأساسية المادية والاجتماعية بهدف توفير تناسق بين قطاعات الخدمات الاجتماعية وقطاعات الإنتاج السلعى ، الأمر الذى يرفع الطاقة الإستيعابية للاقتصاد المصرى .

٣ - تكثيف الاهتمام بالبعد السكانى والمكانى وصولاً إلى نمط مناسب للتوطن السكانى والاقتصادى يساهم فى تحقيق أهداف التنمية .

استراتيجية وأهداف الخطة الخمسية

٨٨/٨٧ - ١٩٩٣/٩٢

وترتكز استراتيجية الخطة الخمسية

١٩٨٨/٨٧ - ١٩٩٢/٩١ على تحقيق معدلات

نمو مرتفعة تفوق معدلات النمو السكانى ، وإجراء إصلاح هيكلى فى الاقتصاد القومى من خلال دعم القطاعات السلعية خاصة الزراعة والصناعة والطاقة ، مع تحسين مستوى إنتاجية العنصر البشرى وجودة الإنتاج . وزيادة قدرات الاقتصاد المصرى على النمو الذاتى بما يدعم الاستقرار ويساعد على استمرار مسيرة الإنتاج والتنمية .

ومن السمات الرئيسية لهذه الخطة خفض الاعتماد على البترول وقناة السويس وتحويلات العاملين بالخارج ، وزيادة التركيز على القطاعات السلعية غير البترولية خاصة الزراعة والصناعة ، وذلك بهدف تقليص أثر العوامل الخارجية على الاقتصاد المصرى ، كما تتسم الخطة أيضاً بدعم دور القطاع الخاص الذى

ينفذ نحو ٢٨,٧٪ تقريباً من حجم الخطة ، كما يعتمد عليه فى تنفيذ نحو ١٧,٥٪ من استثمارات قطاع الإسكان و٧٥,٧٪ من الزراعة ، ونحو ٥٢,٤٪ من استثمارات قطاع الصناعة .

ويوضح الجدول رقم ( ١ ) الناتج المحلى المتوقع بتكلفة عوامل الإنتاج ، كما يوضح الجدول رقم ( ٢ ) توزيع هذا الناتج بين الاستهلاك والادخار ، بينما يوضح الجدول رقم ( ٣ ) الهيكل المستهدف لميزان المدفوعات سنة ١٩٩٢/١٩٩٣ ، مقارنة بالسنة المالية ١٩٨٧/٨٦ .

### ١ - الناتج المحلى الإجمالى

#### بتكلفة عوامل الإنتاج

( بالمليون جنيه وبأسعار ١٩٨٧/٨٦ )

نسبة المساهمة في الزيادة الكلية	معدل النمو السنوى	١٩٩٢/٩١		١٩٨٧/٨٦		القطاعات الاقتصادية
		%	القيمة	%	القيمة	
١٤,٤	٤,١	١٩,٥	١٠,٥٥٠,٠	٢١,١	٨,٦٤٠,٠	الزراعة
٢٦,٠	٨,٤	١٩,٢	١٠,٣٩٧,٠	١٧,٠	٦,٩٣٣,١	الصناعة والتعدين
١,٥	٢,٣	٣,٥	١,٨٩٨,٠	٤,١	١,٦٩٠,١	البترول ومنتجاته
١,٦	٧,١	١,٤	٧٢٩,٠	١,٣	٥١٨,٤	الكهرباء
٥,٠	٥,٩	٤,٩	٢,٦٤٦,٠	٤,٩	١,٩٨٨,٦	التشييد
٤٨,٥	٥,٨	٤٨,٥	٣٦,٢٢١,٠	٤٨,٤	١٩,٧٧٠,٢	إجمالى القطاعات السلعية
٣٢,٤	٥,٦	٣٣,٤	١٨,١١١,٠	٣٣,٨	١٣,٨٠٠,٨	إجمالى قطاعات الخدمات الإنتاجية
١٩,١	٦,٢	١٨,١	٩,٧٩٤,٠	١٧,٨	٧,٢٦١,١	إجمالى قطاعات الخدمات الاجتماعية
١٠٠,٠	٥,٨	١٠٠,٠	٥٤,١٢٦,٠	١٠٠,٠	٤٠,٨٣٢,١	الناتج المحلى الإجمالى

٢ - توزيع الناتج ما بين الاستهلاك والادخار  
( بالمليون جنيه وأسعار ١٩٨٧/٨٦ )

معدل النمو	١٩٩٢/٩١			١٩٨٧/٨٦			البيان
	% من الناتج المحلي	% من الاستهلاك النهائي	قيمة	% من الناتج المحلي	% من الاستهلاك النهائي	قيمة	
٤,٤ ٥,٠	٧٣,١ ١٣,٩	٨٤,٠ ١٦,٠	٤٢٤٩٦ ٨٠٨٥	٧٧,٨ ١٤,٣	٨٤,٤ ١٥,٦	٣٤٢٦٠ ٦٣٣٠	١ - الاستهلاك العائلي ٢ - الاستهلاك العام
٤,٥	٨٧,٠	١٠٠,٠	٥٠٥٨١	٩٢,١	١٠٠,٠	٤٠٥٩٠	٣ - الاستهلاك النهائي (١ + ٢)
١٦,٨	١٣,٠	—	٧٥٤٥	٧,٩٠	—	٣٤٦٠	٤ - الادخار المحلي
٥,٧	١٠٠,٠	—	٥٨١٢٦	١٠٠,٠	—	٤٤٠٥٠	٥ - الناتج المحلي الإجمالي بسعر السوق (٣ + ٤)

٣ - الميزان التجاري  
( بالمليون جنيه )

معدل النمو السنوي	١٩٩٢/٩١		١٩٨٧/٨٦		البيان
	%	القيمة	%	القيمة	
٧, ١٤,١ (١,٩) (٠,٦)	١٦,٩ ٤٤,٠ ١٨,٠ ٢١,١	٦٣٥,٠ ١,٦٥٠,٠ ٦٧٣,٠ ٧٩٢,٠	١٥,٨ ٢٩,٨ ٢٥,٩ ٢٨,٥	٤٥٢,٤ ٨٥٢,٦ ٧٤١,٠ ٨١٧,٠	الصادرات الزراعية الصادرات الصناعية صادرات البترول صادرات بترول مقابل حصة الشريك الاجنبي وانفاقه الاستثماري
٥,٦	١٠٠,٠	٣,٧٥١,٠	١٠٠,٠	٢,٨٦٣,٠	إجمالي الصادرات السلعية
٧, ٣,٩ (٢,٣)	٢٦,٠ ٤٩,١ ٢٤,٩	٢,٠٩٠,٠ ٣,٩٥٠,٠ ٢,٠٠٠,٠	٢٦,٤ ٤٢,٦ ٣١,٠	٢,٠٢٣,٠ ٣,٢٦٢,٠ ٢,٣٧٠,٠	الواردات السلعية : الواردات الاستهلاكية الواردات الوسيطة الواردات الاستثمارية
١,٠	١٠٠,٠	٨,٠٤٠,٠	١٠٠,٠	٧,٦٥٥,٠	إجمالي الواردات السلعية
(٢,٢)	—	٤٠٢٨٩,٠	—	٤٠٧٩٢,٠	العجز في الميزان التجاري

## اهداف ومنجزات الخطبة الخمسية

٨٣/٨٢ - ١٩٨٧/٨٦ :

وبدراسة سمات ومؤشرات الخطبة الخمسية السابقة لها ( ٨٣/٨٢ - ١٩٨٧ / ٨٦ ) يتبين للباحث أن الخطبة استهدفت في المقام الأول اصلاح الاختلالات الهيكلية وتحقيق التوازن بين قطاعات الاقتصاد القومى ، هذا إلى جانب التزامها بالمعالم الأساسية للاستراتيجية طويلة المدى التى تمتد حتى عام ( ٢٠٠١ / ٢٠٠٢ ) خاصة فيما يتعلق بالنهوض بالبنية الأساسية ، وتعظيم الاستفادة من استثمارات السنوات السابقة ، ودعم الدور الإنتاجى للقطاع الخاص .

وتظهر بيانات متابعة الأداء لهذه الخطبة تحقيق معدل نمو سنوى قدره ٦,٨٪ مقابل ٨٪ مستهدف ، كما شهدت السنوات الثلاث الأولى منها تحقيق معدلات نمو مرتفعة نسبياً بلغت نحو ٨,٢٪ سنوياً في المتوسط ، إلا أن انخفاض الأسعار العالمية للبترول وانعكاسات ذلك على الإنتاج والادخار المحلى أدى إلى انخفاض معدل النمو إلى ٤,٥٪

وبالنسبة للتغيير في هيكل الاقتصاد القومى انخفضت الأهمية النسبية للقطاعات السلعية إلى ٥٠,٦٪ مقابل ٥٢٪ في سنة إلا الأساس - وهو عكس المستهدف (\*) - الأمر الذى يرجع في جانب كبير منه إلى انخفاض معدل النمو في قطاع البترول ، بينما تحقق معدلات نمو مرتفعة نسبياً في قطاع الصناعة ( ٩,١٪ سنوياً في المتوسط ) ، أدت إلى ارتفاع الأهمية النسبية إلى ١٤,٨٪ مقابل ١٣,٣٪ ، كما اتسمت بالارتفاع معدلات النمو السنوية في القطاعات المرتبطة بالبنية الهيكلية ، مثل الكهرباء ( ١٣,٥٪ ) ، والنقل والمواصلات والتخزين ( ٩,٤٪ ) والمرافق العامة ( ١٧,٦٪ ) . وتوضح مؤشرات متابعة تنفيذ الخطبة الالتزام بالتركيز على تنفيذ مشروعات الاجلال والتجديد وإعادة التأهيل ( ٢٣,٧٪ ) والاستكمال ( ٦٣,٩٪ ) ، الأمر الذى أدى إلى ارتفاع إنتاجية استثمارات السنوات السابقة ؟

## مشاكل الاقتصاد المصرى في المرحلة الحالية :

وعلى الرغم من جهود التنمية السابقة وما صاحبها من سياسات وإجراءات وخطط لها أهدافها قصيرة وطويلة المدى ، فإن الاقتصاد المصرى مازال يعاني من بعض المشاكل الحادة التى تعرقل مسيرة التنمية . الأمر الذى ينعكس أثره في حدوث بعض الموجات التفاؤلية أو المشوبة بالحذر أحياناً أخرى ، وخاصة أن معظم الحلول والإجراءات التى توضع لمواجهة بعض الانعكاسات الناجمة عن المشاكل المزمنة التى يعاني منها الاقتصاد المصرى تنقسم بالمرونة قصيرة الأجل دون وضع بعض الحلول أو السياسات التى تستهدف علاج جذور المشاكل ، وبالتالي تغيب الرؤيا بعيدة المدى ويتجمد التفكير في تطبيق بعض السياسات اللازمة للأجل الطويل ، وبالتالي تتفاقم المشاكل وتضخم حجم السلبات المترتبة عليها .

من أهم المشاكل التى يعاني منها الاقتصاد المصرى منذ زمن طويل وتحتاج إلى رؤيا موضوعية ما يلي :

١ - تفاقم أعباء والتزامات الديون الخارجية نتيجة لأعباء ديون التصنيع والتسليح خلال الخمسينيات والستينيات والسبعينيات مع ما صاحب ذلك من عجز مستمر في ميزان المدفوعات .

٢ - العجز المستمر في الميزان التجارى أساساً من زيادة الواردات عن الصادرات باستمرار خاصة مع تفاقم الفجوة الغذائية في ضوء تضخم سكانى مضطرب .

٣ - العجز المستمر في الموازنة العامة للدولة كنتيجة طبيعية لتحميلها اعتمادات لدعم بعض السلع وتبذير التمويل اللازم لمعظم مشروعات التنمية سواء للقطاع العام أو للتنمية المحلية

٤ - النقص الحاد في النقد الأجنبي كنتيجة أساسية لتفاقم أعباء الديون والعجز المستمر في الميزان التجارى ، على الرغم من ضخامة أرصدة مدخرات المصريين العاملين بالخارج والمودعة بالبنوك الأجنبية .

٥ - عدم استقرار مناخ الاستثمار كنتيجة طبيعية لتغير وتعديل السياسات خلال فترات

زمنية قصيرة نسبياً فضلاً عن تضارب السياسات والقوانين أحياناً .

٦ - تخلف مسيرة التنمية المحلية واعتمادها أساساً على الموازنة العامة للدولة دون تشجيع وتحفيز المشاركة الشعبية للمواطنين .

٧ - تخلف معاملات سوق المال والاستثمار فضلاً عن تخلف الوعى المالى وعدم وجود مؤسسات وأدوات مالية تعمل على تنشيطها وإزدهارها .

وبالإضافة إلى ما سبق فإن الاستراتيجيات الموضوعة للاستثمار والتنمية في مصر خلال الأربعين سنة الماضية وحتى نهاية القرن العشرين تنقسم في معظم جوانبها على ما يلي :

أ - الاهتمام بتنمية المناطق الحضرية مع ما يصاحب ذلك من هجرة أهالى الريف للمناطق الحضرية وبروز ظاهرة التكس السكاني .

ب - عدم إعطاء الاهتمام الكافى والواجب لمشروعات تنمية الريف المصرى بصفة عامة ومشروعات التوسع الرأسى في الزراعة بصفة خاصة . وقد ترتب على الاتجاه الأول تخلف بعض مشروعات الهياكل الارتكازية والخدمات عن الوفاء بمتطلبات مشروعات التنمية ، كما أدى الاتجاه الثانى إلى استمرار تخلف الريف المصرى بصفة عامة وأهدار فرص عديدة لزيادة إنتاجية الأرض الزراعية وزيادة دخل الفلاح ورفع مستوى معيشته بتكاليف استثمارية أقل نسبياً مما انعكس أثره في استمرار اتساع الفجوة بين مستويات المعيشة في المدن ومستويات المعيشة في قرى الريف المصرى .

وبالتالى تتبلور المشكلة حالياً في ضرورة وضع ملامح استراتيجية جديدة مع تحديد أولويات الاستثمار في ضوء الظروف والمشاكل السائدة حالياً داخل الاقتصاد المصرى خاصة بعد أن انتهجت مصر أخيراً أسلوب التخطيط الإقليمي وتقسيم مصر إلى ثمانية أقاليم تخطيطية ، وما يتطلبه من ضرورة التنسيق والمواءمة بين أهداف التنمية المحلية أو الإقليمية في ضوء الظروف السائدة داخل كل إقليم ، وبين الأهداف القومية التى تنبع من فكرة الاستغلال

## → الاقتصاد المصري وطموحات المستقبل

إتاحة فرص جديدة لزيادة الدخل الفردى والقومى فضلاً عن مساهمتها الفعالة في إعادة توطين سكان مصر .

٢ - مشروعات تحسين أوضاع ميزان المدفوعات سواء كانت بقصد التصدير أو الإنتاج إحصائياً للواردات باعتبار أن هذه المشروعات تدعم أساساً الاقتصاد المصرى أمام الاقتصاد العالمى .

٣ - مشروعات الهياكل الارتكازية والخدمات العامة لتوفير مقومات التنمية اللازمة لقطاعى الزراعة والصناعة باعتبارها ركيزتى التنمية داخل أى مجتمع .

مشروعات التنمية الريفية والصحراوية : يتركز نشاط هذه المشروعات أساساً في زيادة الإنتاج الزراعى بالدرجة الأولى مع تنمية وتطوير الصناعات البينية والحرفية أو السياحية ، ولا شك أن التوسع الأفقى في الزراعة من خلال استصلاح الأراضى سوف يساهم في زيادة الإنتاج والدخل المحلى فضلاً عن تشجيع الهجرة للمناطق الجديدة . بما يخفف نسبياً من الضغط السكانى للمدن ، ومن ناحية أخرى فإن التوسع في تطبيق أساليب المكننة الزراعية باعتبارها رائدة مشروعات التوسع الرأسى سوف يؤدي إلى زيادة الإنتاج وارتفاع إنتاجية الفدان والفلاح ، وبالتالي إشباع نسبة أكبر من الحاجات الأساسية للسكان خاصة في مجال الغذاء .

كما أن الاهتمام بتنمية وتطوير الصناعات البينية والحرفية والسياحية داخل القرية المصرية باعتبارها نواة تطوير وتنمية الريف المصرى - سوف يساهم في تحقيق التنمية المأمولة وزيادة دخل الأسرة الريفية وارتفاع مستوى معيشتها مع ما يترتب على ذلك من آثار إيجابية على المستوى المحلى والإقليمى والقومى .

مشروعات تحسين أوضاع ميزان المدفوعات :

إن تنفيذ مشروعات التنمية الريفية والصحراوية سوف ينعكس أثره بلا شك على أوضاع ميزان المدفوعات باعتبار أن مشروعات التوسع الزراعى الأفقى والرأسى تعتبر إحصائياً للواردات فضلاً عن زيادة فرص تصدير الفائض عن الاستهلاك المحلى .

هذه المشروعات سواء على المستوى المحلى أو القومى باعتبار أن فرص الاستثمار الناجحة تجذب دائماً عدداً من الممولين وتخلق بينهم المنافسة القوية والفعالة التى توفر التمويل اللازم لهذه المشروعات بأفضل الشروط خاصة إذا ما تم ذلك في ضوء بعض الحوافز والاعفاءات التى توفر مناخاً مناسباً لتحفيز الاستثمار والإنتاج . كما أن تنشيط سوق المال والاستثمار في مصر يعتمد أساساً على المداخل التالية :

أولاً : تشجيع رأس المال الوطنى للاستثمار داخل مصر بكافة الوسائل ، ويسرى ذلك على القطاع العام والقطاع الخاص وخاصة أن فرص تعاونهما في دفع مسيرة التنمية تؤدي إلى ازدهار النشاط الاقتصادى واستقرار المناخ الاستثمارى العام بما يسمح بتدفق مزيد من المدخرات المحلية لأغراض الاستثمار .

ثانياً : تشجيع رأس المال العربى والأجنبى للتدفق داخل السوق المصرية من خلال تحفيز وتشجيع رأس المال الوطنى باعتباره مطلباً أساسياً يوفر الطمانينة للمستثمر الأجنبى ويؤمن مخاطره مع ملاحظة مايلي :-

١ - من الصعب حالياً الاعتماد على الأموال الحكومية في تمويل مشروعات التنمية في المرحلة القادمة .

ب - أن عرقلة نمو الاستثمار الخاص الوطنى مع عدم توفر الحماية اللازمة له يؤدي إلى انزواء المستثمر الفردى ، وبالتالي جنوح أو هروب المستثمر الأجنبى .

ج - أن تشجيع انسياب رؤوس الأموال العربية والأجنبية داخل السوق المصرية يتوقف أساساً على مدى ما توفره الدولة من مزايا وحوافز وضمانات ضد مخاطر الاستثمار على المستوى المحلى .

( ١ ) أولويات ومجالات الاستثمار :

وفقاً للاستراتيجية المقترحة يمكن تحديد أولويات الاستثمار والتنمية في المرحلة كما يلي :

١ - مشروعات التنمية الريفية والصحراوية باعتبارها تحقق درجة مناسبة من الإشباع الذاتى لبعض الحاجات الأساسية للسكان خاصة في مجال الغذاء والكساء والإسكان مع

الكفاء للموارد المحلية بقصد دعم الاقتصاد المصرى إزاء الاقتصاد العالمى .

الاستراتيجية المقترحة للتنمية في مصر : ملامح الاستراتيجية المقترحة :

إن وضع استراتيجية مناسبة للتنمية في مصر لابد أن يرتبط أساساً بفكرة تعظيم المنافع وبما يحقق زيادات ملموسة في الداخل ومستوى المعيشة ، وبالتالي يجب أن يركز على ضرورة الموازنة بين أهداف التنمية المحلية وتحدد أساساً في ضوء ما يتمتع به الإقليم من مزايا اقتصادية وبين أهداف التنمية القومية التى تركز أساساً على فكرة دعم الاقتصاد المصرى إزاء الاقتصاد العالمى وتقوية مركزه التنافسى أو التفاوضى .

وفي ضوء ذلك تتحدد الخطوط العامة لاستراتيجية التنمية كما يلي :

أولاً : تقريب مستويات النمو بين الأقاليم المختلفة من خلال استغلال أو تطوير استغلال الموارد المتاحة محلياً .

ثانياً : دعم المركز التفاوضى والتنافسى للاقتصاد المصرى إزاء الاقتصاد العالمى من خلال :

- إشباع بعض الحاجات الأساسية للسكان محلياً .

- تشجيع مشروعات التصدير أو إحلال الواردات .

ولا شك أن أى من هذه الحلول سوف يكون له انعكاسات إيجابية على ميزان المدفوعات وعلى مستويات المعيشة والنمو بصفة عامة . وفي ضوء الاستراتيجية المقترحة يتطلب الأمر تنفيذ ما يلي :

١ - تخطيط وتنفيذ بعض المشروعات الرائدة والارتكازية من وجهة النظر القومية الواجب تنفيذها بما يساهم في دفع عجلة التنمية على المستويين المحلى والقومى خاصة في مجالات الخدمات والمرافق .

٢ - تخطيط وتنفيذ مختلف المشروعات الواجب تنفيذها داخل الأقاليم أو المحافظات بما يساهم في إشباع بعض الحاجات الأساسية للسكان . وليس هناك مجال لبحث إمكانات تمويل مثل

وبالإضافة إلى ذلك يمكن تطوير بعض الصناعات أو إقامة بعض المشروعات بهدف التصدير بما يساهم في دعم المركز التفاوضي للاقتصاد المصري إزاء الاقتصاد العالمي خاصة بعد تأكيد سياسات الانفتاح الاقتصادي وتشجيع رؤوس الأموال العربية والأجنبية للاستثمار والاستقرار، وبالتالي فإن وضع خريطة جديدة للاستثمار والإنتاج في مصر تستكشف المواقع المناسبة وتحدد نوعيات المشروعات الواجب إقامتها في مختلف الأقاليم والمحافظات لزيادة فرص التصدير للخارج أو للإنتاج إحصائياً للواردات خاصة ما تم الاعتماد على بعض المستلزمات في تخفيف العبء على المشروعات المحلية يمثل مطلباً أساسياً في هذه المرحلة، ومن أهم المشروعات التي يمكن تشجيعها حالياً مشروعات الأسمدة لمواجهة متطلبات التنمية الزراعية ومشروعات الحديد والصلب لمواجهة متطلبات التنمية الصناعية في مجال الصناعات الهندسية والمعدنية، وكذا متطلبات التشييد والبناء بالإضافة إلى مشروعات التعدين والبتروكيماويات.

#### مشروعات الهياكل الارتكازية والخدمات العامة :

تمثل هذه المشروعات العمود الفقري لكافة مجهودات التنمية التي يؤمل تنفيذها في المرحلة المقبلة وخاصة أن معظم المرافق الحالية تواجه أخطار التقادم التكنولوجي أو عدم القدرة على مواجهة الضغوط المتزايدة عليها مع تدهور اقتصادياتها لأسباب عديدة يصعب حصرها، ومن أبرز صور القصور حالياً تخلف مشروعات الطاقة الكهربائية ومشروعات النقل والاتصالات، بالإضافة إلى تفاقم مشاكل الإسكان الأمر الذي يتطلب بالضرورة اختيار مواقعها وتحديد طاقاتها الإنتاجية في ضوء نوعية وحجم الطلب عليها.

#### ( ٢ ) مقومات الإصلاح ومسارته :

إن تحقيق الأهداف المأمولة من الاستراتيجيات المقترحة يستلزم بالضرورة تكثيف بعض الجهود ورسم بعض السياسات التي تؤمن نجاح مسيرة التنمية وتواجه تحدياتها بالموضوعية والفعالية اللازمة.

وتتحدد هذه الجهود في المقومات والمسارات التالية :

#### ١ - تهيئة مناخ الاستثمار والادخار :

— الالتزام باستقرار السياسات الموضوعية لتنظيم شئون الادخار والاستثمار، مع منع مزيد من الحوافز والضمانات للاستثمار وحركة رؤوس الأموال وعوائدها بما يحقق التوازن المأمول بين حجم، وقنوات تعبئة المدخرات، وفرص ومجالات توظيفها في مختلف الاستثمارات المحلية بدلاً من هجرة الودائع والمدخرات للخارج، ثم إعادة اقتراضها بعوائد أعلى لتمويل احتياجات الاستثمار المحلي.

— توفير المرونة اللازمة للتعامل في النقد الأجنبي في إطار من الشرعية داخل الجهاز المصرفي، ربما يسمح بجذب مزيد من موارد النقد الأجنبي ومدخراته.

— الإسراع بإصدار القانون الموحد للتعامل في أسواق المال والاستثمار.

— تشجيع نشر المعلومات والحقائق عن نتائج أعمال مختلف الشركات والمشروعات وتطور حركة رؤوس الأموال داخل وخارج البلاد.

#### ٣ - اتباع سياسات حديثة للإصلاح المالي والاقتصادي :

أ - فيما يتعلق بتخفيض العجز في الموازنة العامة للدولة .

— ترشيد اعتمادات الدعم بحيث يتم تركيزها على السلع الأساسية ولصالح المستهلك الأخير .

— تشجيع إنشاء شركات تعمير المجتمعات الجديدة أو تعمير المناطق السياحية والصناعية بحيث تتولى بنفسها تشجيع المشروعات التي تقام بداخلها وتوفير مختلف المرافق والخدمات لها .

— ابتكار أساليب وأدوات مالية جديدة لتمويل بعض مشروعات الإسكان والمرافق من المدخرات المحلية .

ب - فيما يتعلق بتخفيض العجز في ميزان المدفوعات :

— تشجيع إقامة مشروعات التصدير وإحلال الواردات مع منحها الحوافز والاستثناءات المناسبة لمدة طويلة .

— تبسيط إجراءات التصدير والاستيراد مع فرض جمارك عالية على استيراد السلع الكمالية أو التي لها بدائل محلية بنفس الجودة والكفاءة .

ج - فيما يتعلق بسداد الديون الخارجية :

— إصدار سندات بالدولار تستهدف تحويل

كل أو بعض التزامات الديون الخارجية إلى ديون محلية، على أن يتم تنسيق إصدارها تبعاً مع توقيتات سداد أعباء الدين الخارجي مع وضع الحوافز والضمانات والاعفاءات اللازمة لها، وخاصة أن أعباءها بالجنيه المصري مهما تضخمت سوف تقل نسبياً - خلال المدة الطويلة أو المتوسطة - عن العواقب الناجمة من تأخر أو إعادة جدولة بعد الديون الأجنبية .

د - تحفيز وتعبئة المشاركة الشعبية لدفع عجلة التنمية من خلال :

— تشجيع إنشاء شركات متخصصة لإنتاج بعض السلع على المستوى المحلي من خلال طرح أسسها للاكتتاب العام مع وضع ضوابط مناسبة لتحفيزها في حدود نسبة مشاركة المواطنين في رؤوس أموالها لتدبير الموارد التمويلية اللازمة لخطط وبرامج التنمية المحلية .

— إنشاء بعض الشركات المختلطة التي يساهم فيها رأس المال العام والخاص لإقامة وإدارة بعض المرافق المحلية أو لتنفيذ بعض مشروعات الإسكان والسياحة .

#### ( ٣ ) دعم وتنشيط معاملات سوق المال :

أ - فيما يتعلق بإنشاء مؤسسات مالية جديدة : — دعم وتشجيع إقامة شركات الاكتتاب وأمناء الاستثمار، على مستوى الأقاليم التخطيطية أو على مستوى بعض المحافظات لتتولى عمليات طرح وبيع الأسهم والسندات التي تصدرها مختلف الأجهزة والشركات المحلية فضلاً عن قيامها بأعمال الدراسات وجهود الترويج اللازمة لإقامة المشروعات الجديدة .

— تشجيع وتحفيز نشاط شركات التأجير التمويلي التي تتولى توفير المعدات الاستثمار لبعض المشروعات مقابل إيجارات سنوية تخفيفاً على كاهل المستثمرين من تدبير كافة احتياجاتهم الاستثمارية والتمويلية .

— تشجيع إقامة شركات المشاركة في مخاطر الاستثمار، لتتولى مسئوليات الدعم المالي والفني والإداري لبعض المشروعات الجديدة، أو الشركات القائمة فعلاً التي تعاني من تدهور اقتصاديات تمويلها وتشغيلها .

ب - فيما يتعلق بخلق أدوات وأوراق مالية جديدة :

— إصدار سندات بالدولار تستهدف تحويل

## → الاقتصاد المصري وطموحات المستقبل

الاتجاه حقيقة هامة هي اعتماد السوق المصري بصفة عامة وبعض الدول الأفريقية بصفة خاصة على العامل المصري في تخطيط وتنفيذ وإدارة مشروعاته على مستوى الأنشطة الاقتصادية المختلفة كما أن هناك شعوراً تفاؤلياً بازدياد الطلب على العمالة المصرية بكافة مهنها وتخصصاتها خلال المرحلة القادمة في ضوء التقارب السياسي والاقتصادي بين مصر والدول العربية من ناحية ومصر والدول الأفريقية من ناحية أخرى .

وبالتالي تساهم جهود التنمية البشرية في تحقيق هدفين أساسيين :

الأول : هو إعداد القيادات اللازمة لتولى مسئوليات التنمية في مصر واللاحق بالركب الحضارى السائد والمتطور دائماً داخل الدول المتقدمة مع صقلها بكافة أنواع المعونة العلمية والتكنولوجية اللازمة .

والثاني : هو توفير الكوادر الفنية والإدارية اللازمة لتنفيذ وإدارة مشروعات التنمية داخل مختلف القطاعات وعلى كافة المستويات ليس فقط على المستوى القومى بل وعلى المستوى العربى والأفريقي ، الأمر الذى يوفر فرصاً كبيرة للعمل خلال القرن القادم كحل أساسى وناجح لمشاكل الانفجار السكاني في مصر . وإذا كانت المناقشة السابقة استهدفت ضرورة الاهتمام بإعداد وحتمية القيادات والكوادر اللازمة لمواجهة متطلبات وطموحات القرن ٢١ فإن الدخول في تفاصيل الخطط والسياسات والبرامج اللازمة لتحقيق ذلك تفوق كثيراً إمكانات هذا البحث ، وبالتالي قد يكون ميسراً أن نشير إجمالاً إلى أن إعداد وخلق قيادات واعية وقادرة على مواجهة المستقبل يتركز أساساً على ما يلي :-

١ - سياسة تعليمية ناجحة تستهدف في المقام الأول توفير الخبرات والتخصصات التى تستلزمها برامج التنمية ومشروعاتها مع التركيز أساساً على تخريج الكوادر الفنية لدفع مسيرة التنمية وزيادة الإنتاج ومستوى الإنتاجية .

٢ - سياسة تدريبية واعية تستهدف ملاحقة التطور العلمى والتكنولوجى على المستوى الدولى والمحلى واكتساب المهارات الإدارية والفنية اللازمة لإدارة عملية التنمية في مختلف المجالات بعقلية متحررة قادرة على اتخاذ القرارات دون حواجز أو ضغوط بيروقراطية .

بل وقد يكون من المناسب حالياً التفكير جدياً

أن تتصف بالرونة المناسبة لتستجيب مباشرة لمختلف المتغيرات التكنولوجية والاقتصادية على الساحة الدولية أو الإقليمية ولتتعامل بالحق الواعى مع اتجاهاتها بما يحقق مصلحة المجتمع المصرى وطموحاته .

ولعل أهم المتغيرات الدولية حالياً هي القدرة العلمية والتكنولوجية التى تحدث وتتطور يوماً بعد يوم داخل الدول الصناعية المتقدمة ، ولا شك أن ذلك انعكاسات هامة مع اتساع الفجوة الحضارية بين الدول النامية والدول المتقدمة وخاصة أن معظم الاكتشافات الجديدة تؤدي إلى الاهتمام المتزايد بالمشروعات كثيفة رأس المال على حساب المشروعات كثيفة العمل ، وبالتالي يقلل الاعتماد على العامل الصناعى تدريجياً مقابل زيادة الأهمية النسبية للمعدات والالكترونيات الأمر الذى ينعكس أثره في زيادة حجم البطالة وتفاقم مشاكلها خاصة للمجتمع المصرى الذى يعاني أيضاً من مشاكل الانفجار السكاني .

وثمة مشكلة أخرى ترتبط أيضاً بتطور البحث العلمى والتكنولوجيا وهى التوصل إلى أساليب جديدة للإنتاج تحقق وفورات كبيرة في استهلاك المواد الخام التى تمثل القوة التقديرية الكبرى للدول النامية ، ولا شك أن تلك الاتجاهات لها أثارها السلبية على الاقتصاد المصرى خاصة في مجال البترول والقطن .

وكما سبق الإشارة فإن مشاكل تفاقم أعباء الدين الخارجى وضرورة مواجهة تحديات سداده من خلال تحسين أوضاع ميزان المدفوعات ، بالإضافة إلى ضرورة جذب مزيد من الاستثمارات العربية والأجنبية لدفع مسيرة التنمية خاصة في ضوء موارد مالية محلية ضئيلة تستلزمان بالضرورة توافر قيادات قادرة وواعية لديها القوة العلمية والعملية للتعامل مع الاتجاهات والمتغيرات الدولية بالكفاءة والرونة اللازمة لمواجهة تحديات أكثر أهمية وخطورة على المستوى المحلى .

إن الاستعراض السابق لأحداث ومشاكل المستقبل يبين بما لا يدع للشك حتمية الاهتمام بتنمية العنصر البشرى في مصر ويؤكد هذا

السماع بإصدار صكوك متوسطة وقصيرة الأجل تمكن من تنشيط معاملات بورصة الأوراق المالية وتوفير التمويل اللازم لتنفيذ المشروعات خاصة بعد السماح بإصدار صكوك الاستثمار والتمويل .

تشجيع إصدار سندات القطاع العام لتسوية مديونيته المتراكمة منذ زمن طويل بما يمكن من تحسين اقتصاديات التشغيل والتمويل شركاته وإصلاح مراكزه المالية .

إصدار سندات التنمية المحلية لتدبير التمويل اللازم للتنمية على المستوى المحلى مع منحها الإعفاءات الضريبية المناسبة .

إصدار سندات بالجرعات المناسبة يتم بيعها بالدولار مقابل دفع عوائدها واستهلاكها بالجنيه المصرى بهدف تحويل جزء من الديون الخارجية إلى ديون محلية مع منحها الحوافز التشجيعية المناسبة .

إصدار مجموعة أخرى من السندات تستهدف أساساً تمويل الاحتياجات الاستثمارية لبعض المشروعات الإنتاجية أو الخدمية الكبرى خاصة في مجال الإسكان والسياحة والتصدير باعتبار أن مثل هذه المجالات تمكن من تحقيق عوائد مجزية في الأمد القصير وعوائد أعلى في الأمد الطويل .

### ( ٤ ) إعداد القيادات والكوادر اللازمة :

تتبع حتمية تنمية وإعداد القيادات والكوادر اللازمة لتولى مسئوليات التنمية والانطلاق للحاق بالركب الحضارى من خلال حقيقة هامة مؤداها التقدم التكنولوجى الرهيب الذى يتحقق يوم بعد يوم وانعكاس ذلك على تطور العلاقات الدولية سياسياً واقتصادياً واجتماعياً مع ما يترتب على ذلك من تغيرات وانعكاسات . وبالتالي فإن مواجهة هذه المتغيرات وانعكاساتها بعقلية تحتفظ بالماضى أو رؤى لا تستطيع استيعاب أو التعامل مع تلك المتغيرات يمثل كارثة كبرى خاصة إذا ما صاحب ذلك مجادلات ونظريات فكرية لا تتماشى مع حقيقة الواقع وقدرات المجتمع واتجاهاتها المستقبلية .

إن القيادات المطلوبة في المرحلة القادمة لابد

فى إقامة معاهد فنية وتكنولوجية مع الاستعانة ببعض الخبرات الأجنبية فى إدارتها ووضع البرامج والمراحل التعليمية اللازمة لها مع تخطيط برامج التدريب الميدانى الداخلى والخارجى لتكون أحد العناصر الأساسية فى داخل المراحل التعليمية المختلفة ، بل قد يكون من المهم إنشاء بعض المعاهد داخل المجتمعات العمرانية الجديدة التى يتم إنشاؤها بغية توفير الكوادر الفنية والإدارية لهذه المجتمعات محلياً فضلاً عن المساهمة إيجابياً فى توطيد الشباب فى تلك المجتمعات مع ما يترتب على ذلك من انعكاسات إيجابية فى مجالات الإسكان والعمالة بالإضافة إلى ما تساهم به مثل هذه الجهود فى ترسيخ روح الولاء والانتماء .

أما فيما يتعلق بإعداد قيادات المستقبل باعتبارها دعامة التنمية وعقلها المفكر فيكتفى أن نشير إلى الدراسات الهامة التى أعدها المجلس القومى للإنتاج والخدمات فى مصر حيث اقترضت نظاماً يمكن من خلاله إعداد واختيار وتنمية القيادات العليا فى مصر يستند على عدة أنظمة فرعية تتكامل فيما بينهما ليحقق أهداف النظام وهى :

نظام للبحث عن القيادات المرتقبة

واستقطابها .

نظام لاختيار وتقييم القيادات المرتقبة .

نظام لإعداد القيادات المرتقبة .

نظام لاختيار وتعيين وحفز القيادات العليا .

نظام لمتابعة وتقييم القيادات العليا .

نظام للتنمية المستمرة للقيادات العليا .

نظام للمعلومات لخدمة اختيار وتنمية

القيادات العليا .

إن تحقيق الأهداف المأمولة من خطط التنمية يتركز أساساً على مدى توافر القيادات والكوادر الفنية والإدارية اللازمة مما يؤكد حتمية الاهتمام بتنمية العنصر البشرى كركيزة لانطلاق الاقتصاد المصرى مع بداية القرن ٢١ ، وخاصة أن مستقبل أية دولة مرهون أساساً بمدى فاعلية القيادات التى تتولى شئونها وكفاءة الكوادر التى تعمل فى المستويات الأدنى ولا نبالغ إذا قلنا أن نجاح الإدارة هو ركيزة الانطلاق .. بل إن أى باحث منصف لا يستطيع أن يتجاهل محدودية القيادات والكوادر المتاحة ، وضآلة منجزاتها فى المراحل السابقة ومدى حاجتنا لتوجيه مزيد من الاهتمام والرعاية لتنمية الكوادر الإدارية وما يتطلبه ذلك من تعليم وتأهيل وتدريب .

كلمة أخيرة :

وختاماً يمكن القول بأن الإطار الفكرى لقضية الإدارة فى القرن الواحد والعشرين يتركز أساساً على تحقيق هدفين أساسيين هما :

أولاً : حتمية تنمية العنصر البشرى لإعداد وتخريج قيادات إدارية وكوادر فنية تتولى إدارة مسيرة التنمية فى عصر يزخر بالتقدم التكنولوجى ويعتمد أساساً على الالكترونيات والمعدات ، وبالتالى يصبح الهدف الأساسى لتنمية الموارد البشرية هو القدرة على توفير فرص العمل المناسبة لاستيعاب الزيادة السكانية المضطردة .

ثانياً : حتمية تعبئة وتنمية المدخرات الوطنية وتشجيع المشاركة الشعبية للمواطنين فى شتى المجالات بمختلف الصوافز والاعفاءات ، بما يؤمن زيادة الاعتماد على الذات تدريجياً ويخلق مزايا مشجعة لجذب رؤوس الأموال الأجنبية للاستثمار والمشاركة فى تمويل مشروعات التنمية بما يدعم القدرة المالية والتنافسية للاقتصاد المصرى أمام السوق العالمية .

# الكفاءة الاقتصادية

## لنظام المحاسبة

### على المسؤولية

د. أحمد عيد

أكاديمية السادات للعلوم الإدارية  
جامعة الملك عبد العزيز

#### ١ - المفاهيم :

تعرف الكفاءة بأنها القدرة على تحقيق أكبر ناتج ممكن بأقل جهد ممكن<sup>(١)</sup>. وقد يتمثل الجهد المبذل في عنصر أو في مجموعة من العناصر تتضافر مع بعضها البعض من أجل تحقيق الناتج المرتقب. والكفاءة بعدان : بعد فنى وبعد اقتصادى .

#### ١/١ - الكفاءة الفنية : ويطلق عليها أيضا

الكفاءة الإنتاجية ، وعنصرى الكفاءة هنا ( الناتج والجهد المبذول ) ذات طابع فنى . وقد اصطلح على استخدام تعبير « المدخلات كمقياس للجهد المبذول » ، والمخرجات كمقياس للناتج ، ويقدر توافر وحدة قياس مشتركة لكل من المدخلات والمخرجات - بقدر إمكانية الحكم على مستوى الكفاءة الفنية للجهد المبذول بطريقة موضوعية .

والقيمة النسوبة إلى الناتج المتحقق تتحدد على أساس مدى تناسب هذا الناتج مع ما كان يجب أن يتحقق ( من الجهد المبذول ) في شكل هدف أو أهداف محددة مقدما من قبل الإدارة المسئولة عن استخدام مجموعة العناصر الممثلة لذلك الجهد . والهدف أو الأهداف المحددة مقدما تأخذ الطابع الفنى ، وبمعنى آخر فإنه ( الهدف ) يترجم حصيلة ما يمكن أن يثمره

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ وعليه مالم تكن تعلم وكان لعن الله عليه مظهرها ﴾

صدق الله العظيم

الكفاءة الاقتصادية لنظام المحاسبة على المسؤولية في دراسة سابقة تناول الباحث أركان الفاعلية لنظام المحاسبة على المسؤولية<sup>(١)</sup>. ومن خلال النموذج الذى اقترحه في هذا الشأن يتبين أن الكفاءة الاقتصادية تكون أحد الأركان الأساسية لفاعلية النظام في المنظمة . ويتناول الباحث في الدراسة التالية موضوع الكفاءة الاقتصادية لنظام المحاسبة على المسؤولية وذلك من حيث : مفهوم الكفاءة الاقتصادية وتطبيق ذلك على نظام المحاسبة على المسؤولية ، عناصر الكفاءة الاقتصادية ( التكلفة والعائد ) ، تقدير التكاليف والعائد للنظام ، النموذج الرياضى لتقييم مستوى كفاءة النظام ( الكفاءة النسبية والكفاءة المطلقة ) ، البدائل المختلفة للتطبيق ثم الأبعاد التفصيلية للنظام وتأثير ذلك على نموذج تقدير الكفاءة الاقتصادية . وأهم ما تركز عليه هذه الدراسة :

- بلورة المفاهيم الأساسية للكفاءة .
- المشاكل المتعلقة بتحديد التكاليف والعائد .
- تشكيل النموذج الرياضى لتقييم مستوى الكفاءة .
- واقتراح النموذج التطبيقي لتقدير الموقف الأمثل للنظام على ضوء الأبعاد التفصيلية له .
- وسوف نرسم دائما لنظام المحاسبة على المسؤولية بالرموز م . ع . م وبالله عز وجل التوفيق .

(١) الإدارة بالحزم والحسم مع الإدارة بالأهداف والنتائج ، مؤتمر الإدارة وتحديات التنمية ، جماعة خريجي المعهد القومى للإدارة العليا ، الإسكندرية ، نوفمبر ١٩٨٧ ، من صفحة ٤١٥ إلى ٤٣١ .

(2) "capacite de produire le maximam de résultat avec le minimum d'effort" : de petit robert, dictionnaire, robert, p., société du nouveau litre, paris, 1973, p. 542 .

تفاعل العناصر المستخدمة في حدود ظروف وإمكانات عمل محددة .

٢/١ - الكفاءة الاقتصادية : وإذا كانت الكفاءة الفنية تركز على « الناتج » والجهد المبذول « فإن الكفاءة الاقتصادية تركز على « المنافع » و« التضحيات » .

والبعد الاقتصادي للكفاءة لا ينفصل عن البعد الفني لها . وتفسير ذلك أن العوامل الخارجية ( الاقتصادية ) قد حيدت عند تقدير الكفاءة الفنية لناتج الجهد المبذول . وعند إدخال هذه العوامل كمتغيرات مؤثرة في تحديد قيمة هذا الناتج ، فإن حصيلة ذلك هي الكفاءة الاقتصادية . وعلى ذلك فإن تعريفنا للكفاءة الاقتصادية هو الآتي : هي قيمة المنافع المتوقعة من الناتج الفني للتضحيات المبذولة . وتتحدد مستوى الكفاءة طبقاً للعلاقة النسبية بين المتغيرين : قيمة المنافع ، وقيمة التضحيات بشرط أن يتوافر وحدة قياس مشتركة لكلا المتغيرين . والتضحيات المبذولة هي رمز لمجموعة الموارد التي تستخدم ( تستهلك ) من أجل تحقيق المنافع ، كلما كانت قيمة المنافع أكبر من قيمة التضحيات كلما كان ذلك مؤشراً لحسن الاستخدام الاقتصادي لمجموعة الموارد المستغلة .

٣/١ - العلاقة بين الكفاءة الفنية والكفاءة الاقتصادية :

من الواضح من التحليل السابق أن الكفاءة الاقتصادية تعبر عن تقدير السوق للناتج الفني لمجموعة عناصر الإنتاج المستغلة . وترتبياً على ذلك يمكن القول بأنه لن تكون هناك كفاءة اقتصادية بدون تواجد كفاءة فنية . وبمعنى آخر فإن الكفاءة الفنية تحقق شرط الضرورة لتحقيق الكفاءة الاقتصادية ، ولكنها لا تفي بشرط الكفاية والذي يتطلب أن يكون للناتج الفني منافع يمكن التعبير عنها بقيمة اقتصادية

( وقد يكون ذلك في الأجل القصير أو في الأجل الطويل ) .

٤/١ - الكفاءة الفنية والكفاءة الاقتصادية لنظام م . ع . م :

ويعرف نظام المحاسبة على المسئولية بأنه نظام محاسبي يتناسب مع التنظيم الإداري للمنظمة ، ويصمم بطريقة تسمح بتجميع البيانات المالية ( بيانات التكاليف ) وإعداد التقارير عنها لكل مستوى من مستويات المسئولية ، وبحيث لا يحمل كل مركز مسئولية إلا بعناصر النفقة التي يمكن أن تخضع لسلطة المسئول عن ذلك المركز أي أنها عناصر قابلة للتحكم فيها في حدود السلطة المخولة (٣) .

ومن زاوية أخرى يمكن أن نعرف نظام م . ع . م بأنه نظام للمعلومات ( ذات الطابع المالي ) يتشكل طبقاً للتنظيم الإداري والمحاسبي السائد في المنظمة ويصمم بطريقة تسمح بتوصيل هذه المعلومات في شكل تقارير إلى كل مركز من مراكز المسئولية وأن تسمح هذه المعلومات ( سواء من حيث حجمها ، من حيث درجة التفصيل ومن حيث التوقيت الزمني لها ) بترشيد الوظيفة الرقابية لكل مركز مسئولية .

١/٤/١ - الكفاءة الفنية لنظام م . ع . م :

وعلى ضوء التعريف السابق ، يمكن القول بأن الكفاءة الفنية لنظام م . ع . م تتبلور في قدرة مجموعة العناصر التي يتشكل منها النظام ( متضافرة ) على توفير قدر من المعلومات المعبرة عن الحقيقة ، بدرجة معينة من الدقة والتفصيل والتحليل ، وفي إطار زمني محدد ، ثم عرض هذه المعلومات بشكل يساعد على سرعة استيعاب الحقائق واستخلاص النتائج . إذا نجح النظام في توفير هذه المعلومات بالخصائص المبينة عاليه ، يمكن القول بأن

العائدية الفنية أو الكفاءة الإنتاجية لنظام م . ع . م قد تحققت .

٢/٤/١ - الكفاءة الاقتصادية لنظام م . ع . م :

أما عن الكفاءة الاقتصادية لنظام م . ع . م ، فإن تحديدها يتطلب أن نتجاوز بالتحليل البعد الفني ، طبقاً لما هو وارد في التعريف السابق ، إلى البعد الاقتصادي . وكما هو وارد في التعريف العام للكفاءة الاقتصادية ، فإن المنافع والتضحيات « يمثلان محوري التحليل . وبالتطبيق على نظام م . ع . م فإن المنافع تعبر عن قيمة العوائد ( الناتج ) المحققة من النظام ، والتضحيات هي قيمة العناصر التي تتصاغر جهودها من أجل تحقيق الناتج .

وعلى ذلك يمكن تعريف الكفاءة الاقتصادية لنظام م . ع . م بأنها قدرة ذلك النظام على تحقيق مجموعة من المنافع لها قيمة اقتصادية تربو على قيمة التضحيات المبذولة في سبيل الوصول إلى هذه المنافع .

وتتمثل هذه المنافع في مقدار ما تحققه الإدارة من استفادة في مجالات الرقابة وتقييم الأداء وترشيد القرارات . وتمثل التضحيات في التكاليف المنظورة وغير المنظورة لإعداد النظام وتشغيله وصيانته وتطويره .

٢ - العناصر المحددة للكفاءة الاقتصادية لنظام م . ع . م :

ومن التحليل السابق يتبين أن العناصر المحددة للكفاءة الاقتصادية لنظام م . ع . م هي التضحيات والمنافع أو ما يعبر عنها اقتصادياً بـ « التكلفة والعائد » . والمقارنة بين هذين العنصرين هي التي تحدد مستوى الكفاءة الاقتصادية للنظام .

(3) GRAY, J., JOHNSTON, K : "accounting and management action". sec. ed., McGraw-hill book co., n.y., c. 1977., p.519 .

( انظر أيضاً على سبيل المثال )

— ANTHONY, R & WELSH, G., "fundamentals of management accounting" richard d. Irwin Inc., Home wood, Illinois, London, 1974, pp. 305-306 .

— SIZER, J., "An Insight into mangement accounting," penguin Books 1983, p. 331 .

## الكفاءة الاقتصادية لنظام المحاسبة على المسؤولية

٢/٢ - قياس تكلفة نظام م . ع . م :  
وفي إطار المفهوم الشامل للتكلفة ، فإن  
قياس ذلك العنصر يمر بالمراحل التالية :  
(١) تقدير حجم الموارد المالية اللازمة  
لنظام :

ويتم ذلك من خلال نظام التكاليف الذي  
يجب توافره في المنظمة . وإذا كان قياس  
التكلفة هو أحد المتطلبات الأساسية اللازمة  
لدراسة مستوى كفاءة النظام ، فإن التكاليف  
التي يجب أن تؤخذ في الحسبان كمعطيات  
أساسية للتحليل يجب أن تكون التكاليف  
النمطية أو المعيارية . ذلك أن هذا النوع من  
التكلفة ( كما هو معلوم ) يمثل ما يجب أن تكون  
عليه بنود النفقة في ظل ظروف التشغيل  
العادية ، ولا يعطى الفرصة للضياع في  
عنصرى المواد والعمل .

(ب) تقدير تكلفة الفرصة البديلة للأموال  
المستثمرة في النظام<sup>(٩)</sup> :  
وبعد تقدير حجم الموارد المالية اللازمة  
لنظام عن طريق القياس المحاسبي يتم دراسة  
تكلفة الفرصة البديلة لهذه الموارد . وفي هذا  
الشان فإن الباحث يتعرض للعديد من المشاكل  
الواجب دراستها :  
١ - يجب التمييز بين نظام ( المحاسبة على  
المسؤولية ) ليس له وجود والدراسة بالتالي  
تنصب على الإنشاء والتشغيل والصيانة ، وبين  
نظام قائم ، وبالتالي فالدراسة تنصب على  
تشغيله وصيانته فقط .

ومن الواضح هنا الارتباط الوثيق بين  
التكلفة المحاسبية والتكلفة الاقتصادية .  
فالأولى تعد الأساس في تقدير الثانية . وبمعنى  
آخر أن تكلفة الفرصة البديلة تتحدد لقيمة  
الأموال المنفقة والتي لا يتم تحديدها إلا  
بالقياس المحاسبي<sup>(٥)</sup> .

(ب) الجوانب السلبية التي قد تنتج عن  
تطبيق النظام ( بما قد يمكن التعبير عنها  
بعوائد ضائعة أو تكاليف زائدة ) . والأمثلة  
على ذلك كثيرة منها :

— الإهمال النسبي للنشاط الإنتاجي أو  
الخدمي مقابل توجيه الجهد في الإدارات  
المختلفة لإعداد البيانات اللازمة للنظام<sup>(٦)</sup> .

— حالة الإحباط التي قد تقترب على التغيير  
( في الهيكل التنظيمي أو في النظم المالية أو  
الإدارية ) الذي قد يتطلبه تطبيق نظام  
المحاسبة على المسؤولية<sup>(٧)</sup> .

— الإهمال النسبي للنشاط الإنتاجي أو  
الخدمي نتيجة توجيه الجهد ( من بعض  
الأفراد أو الإدارات أو الأقسام ) نحو مقاومة  
النظام .

— خيبة الأمل ( الإحباط ) التي قد تنتج عن  
عدم استجابة السلطات العليا للنتائج المترتبة  
على تطبيق النظام<sup>(٨)</sup> .

والتكلفة والعائد هنا تعد بمثابة مفاهيم  
عريضة تشتمل على كافة الأبعاد الممكنة لكل  
منها سواء كانت ذات طابع مالى أو غير مالى ،  
ذات طابع كمى أو غير كمى .

١/٢ - تكلفة نظام م . ع . م :  
ومن المعلوم أن التكلفة إما أن تكون ذات  
بعد محاسبي أو ذات بعد اقتصادي . والتكلفة  
التي تؤخذ في الحسبان كعنصر حاكم في قياس  
الكفاءة هي التكلفة من وجهة النظر الاقتصادية  
كما هو واضح من التحليل السابق . على أن  
ذلك لا يعنى إغفال التكلفة من وجهة النظر  
المحاسبية نظراً لأنها تؤثر في تحديد التكلفة  
الاقتصادية .

والتكلفة المحاسبية تتمثل في مقدار  
التضحيات المالية المنفقة ( أو المقدار إنفاقها )  
من أجل : إنشاء النظام ، تشغيل النظام ،  
الصيانة الدورية للنظام ( سواء صيانة  
الأجهزة أو صيانة العنصر البشري بالتدريب  
الدوري المستمر ) وتطوير النظام .  
أما التكلفة الاقتصادية فهي تتكون من  
جزئين :

(١) تكلفة الفرصة البديلة<sup>(٤)</sup> لمقدار  
الأموال المنفقة في سبيل إنشاء النظام ، تشغيله  
صيانته وتطويره .

(٤) وهي مقدار العوائد الضائعة ، والتي كان يمكن تحقيقها لو استثمرت هذه الأموال في أفضل البدائل الأخرى التي كانت متاحة أمام متخذ القرار .  
انظر بتفصيل أكثر .

A- BARRE, "economie politique," I, presses universitaires de france, paris, 1972, pp. 557-558 .

B- SHOWS, e.& BURTON R., "microeconomics," Health & com, london, 1972, p. 188 .

C- the A.A.A. committee on cost concepts and standards, (Accounting review, vol. 27) cité par DICKY, R., "accountants cost hand book," the roland co., N.Y. 1960 .

(5) EID, AHMED, "Evaluation de la formation des hommes dans L, entreprise," thèse de doctor De Etat, université PARIS  
DAU PHINE, 1984, pp. 134-140 .

(٦) هذا العامل يمكن قياسه بالفرق بين المعدلات المعيارية الفعلية للإنتاج السلعي أو الخدمي . كما يمكن التعبير عنه أيضاً بالفرق بين القيمة الاقتصادية  
للمعدلات الفعلية ، وذلك الفرق هو عبارة عن عوائد ضائعة .

(٧) وهذا العامل يمكن أن يقاس بالتغير في عوامل مختلفة منها : معدل دوران العمل ، معدلات الغياب ، معدلات الاجازة المرضية ، معدلات الضياع في  
عنصرى المواد ، معدل الضياع في عنصر العمل ، معدلات التالف والإنتاج المعيب .... إلخ .

(٨) مثل هذا العامل يمكن قياسه بالاتجاهات العامة في النتائج الرئيسية للنشاط مثل معدل الإنتاجية ، الربحية ( وبصفة خاصة معدل العائد على المال  
المستثمر ) ، حجم المبيعات والحصة النسبية في السوق .

(٩) يفضل الباحث استخدام تعبير « تقدير التكلفة » بدلا من « قياس التكلفة » وذلك لأن القياس يتطلب ( في رأى الباحث ) توافر أساليب علمية تسمح  
بذلك ( على سبيل المثال كما في حالة التكاليف المعيارية لعنصرى المواد والعمل المباشرين في كثير من الصناعات الإنتاجية ) وهو مالا يتوافر بدرجة كافية  
في حالة تحديد تكلفة الفرصة البديلة .

ففي حالة عدم وجود النظام ، فإن الأموال المطلوبة تشتمل على عناصر تكاليف الاستثمار ( تكاليف تصميم النظام ، الأصول الثابتة والكفاءات البشرية اللازمة للتطبيق ) وعناصر تكاليف الاستغلال ( عناصر تكاليف التشغيل والصيانة الدورية ) . ومجموع هذه العناصر هي التي تكون الأساس في تحديد تكلفة الفرصة البديلة .

وفي حالة تواجد النظام ، فإن عناصر تكاليف الاستثمار تعد بمثابة تكاليف مستغرقة ( sunk costs ) . وإذا كانت عناصر النظام ( من أصول وكفاءات بشرية ) غير قابلة للاستخدام إلا لنظام المحاسبة على المسئولية فقط ، فإن تكلفة الفرصة البديلة لها = صفر . ومن ثم ففي هذه الحالة ، فإن تكلفة الفرصة البديلة لا تحدد إلا لمجموعة عناصر الاستغلال فقط .

وإذا كانت عناصر النظام يمكن أن يكون لها استخدام آخر بديل ، فإن عناصر تكاليف الاستثمار لا تستبعد عند تقدير تكلفة الفرصة البديلة .

٢ - من المعلوم أن دقة تقدير تكلفة الفرصة البديلة دالة دقة نتائج الدراسة الموجهة للبدائل الأخرى ، مع مراعاة أن عنصر التقدير الشخصي قد يلعب دوراً هاماً في تحديد هذه التكلفة وخاصة كلما كان البعد الزمني للبديل كبير ومن ثم كانت القدرة على التنبؤ بالتغيرات المؤثرة وإمكانية التحكم في هذه التغيرات محدودة .

٣ - ويزيد من صعوبة تقدير تكلفة الفرصة البديلة أنها غير قابلة للتحقق منها لأنها لم تحدث بسبب أن فرصة تحقيقها تضاع بمجرد توجيه الموارد إلى المشروع محل الدراسة<sup>(١٠)</sup> .

٤ - رغم تعدد المشاكل المتعلقة بتقدير تكلفة الفرصة البديلة لنظام المحاسبة على المسئولية إلا أنه في تقدير الباحث هناك غالباً بديلين قد تكون المشاكل في كل منهما أقل من غيرهما . وهذين البديلين هما :

\* استثمار الأموال المقررة في النشاط العادي للمشروع محل الدراسة ، وبالتالي يكون معدل العائد على الاستثمار لذلك النشاط هو المعامل المحدد لتكلفة الفرصة البديلة .

\* استثمار هذه الأموال كوديعة في البنوك ، ورغم أن العائد المقدر لهذه الأموال ( وهو الذي يتخذ كمعامل محدد لتكلفة الفرصة البديلة ) يكون متواضعاً ، إلا أنه يعرض المعدل العالي للمخاطرة التي قد تتعرض لها الأموال إذا استثمرت في بدائل أخرى . وغنى عن البيان أن معدل المخاطرة لابد أن يمثل أحد المتغيرات المكونة للنموذج الرياضي المطلوب لتحديد تكلفة الفرصة البديلة .

(ج) تقدير المقابل المالي للجوانب السلبية التي يمكن أن يتسبب في إحداثها النظام : وإذا كان عنصر التقدير الشخصي يلعب دوراً هاماً في تقدير تكلفة الفرصة البديلة للأموال المقدر استثمارها في نظام م . ع . م ، فإن ترجمة الجوانب السلبية لتطبيق النظام في شكل مالي يخضع إلى حد كبير أيضاً للتقدير والمعايير الشخصية نظراً لعدم توافر الأساليب العلمية بقدر واف في هذا المجال .

ومجموع البندين ب ، ج يكون التكلفة الاقتصادية لنظام م . ع . م في المنظمة .

٣/٢ - تقدير العائد من تطبيق نظام م . ع . م :

من المعلوم أن ناتج نظام م . ع . م هو قدر من المعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية ، والإدارة هي المستخدم الرئيسي لهذا الناتج . وتتحدد الغاية الأساسية من وراء استخدام النظام في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة .

وهذه الغاية يمكن أن تترجم في شكل هدف استراتيجي أحد خصائصه الأساسية أن يكون قابلاً للقياس الكمي . وذلك الهدف يمكن أن يعبر عنه بتعظيم العائد على المال المستثمر .

والهدف الاستراتيجي ذات بعدين يؤدي التفاعل بينهما إلى تعظيم العائد ، والبعدين هما :

— زيادة العائد الإجمالي .

— ترشيد التكاليف .

والهدف الاستراتيجي يترجم في شكل أهداف تنفيذية لابد أيضاً أن تكون قابلة للقياس الكمي . والأهداف التنفيذية تتبع من مجالات النشاط التي تؤثر في زيادة العائد الإجمالي أو في التكاليف . وغنى عن البيان أن عدداً محدوداً من مجالات النشاط هي التي تؤثر في العائد الإجمالي ، بينما أن كافة النشاط لابد أن تترك بصماتها على التكاليف .

والأهداف التنفيذية هي أيضاً بمثابة معايير محددة مقدماً تمثل ما يجب أن يكون عليه مستوى الأداء في كل مجال من مجالات النشاط<sup>(١١)</sup> . وبقدر القرب من هذه المعايير بقدر الاقتراب من الغاية الرئيسية ( وهي الاستخدام الأمثل للموارد ) وبقدر الاقتراب من الغاية الرئيسية بقدر الحكم على نظام م . ع . م بالنجاح .

ويعني ذلك أن العائد من تطبيق المحاسبة على المسئولية يمكن أن يقدر بمقدار النمو في العائد الإجمالي والوفورات في التكاليف .

على أن تحقيق ذلك يعترضه العديد من المشاكل الجوهرية في الواقع العملي ، وأهمها : (١) أن « النمو » و « الوفورات » إنما تعبران عن الفرق بين قيمتين .

أحدهما : تحقق بفضل تواجد النظام . والثاني : من المفروض أنها تمثل حالة غياب النظام .

وإذا كان القياس « قبل وبعد » أمراً محتملاً في حالة تطبيق بعض النظام مثل نظم التدريب الفني والتعليم الأساسي وطرق التشغيل الفنية ، إلا أن ذلك من الصعب تصوره في حالة تطبيق نظام المحاسبة على المسئولية . وذلك بقدر صعوبة تصور مشروع يقام بدون أن

(10) BUCHANAN, J., "cost and chice," Harkham publishing co - chicago, 1969, p. 33 .

(١١) هذه المعايير تتعدد في كل جوانب النشاط نذكر أهمها على سبيل المثال : كمية المبيعات في السعر المقدر للبيع في قيمة المبيعات في المعدلات الفنية للمواد المباشرة في السعر التقديري للوحدة من المواد في المعدلات الزمنية لعنصر العمل المباشر في السعر التقديري للوحدة الزمنية لعنصر العمل في نسب الفاقد المعيارية في نسب التالف في الإنتاج المعيب في مستوى الجودة المعيارى العدد التقديري لشكاوى العملاء في نسبة الأوامر المسلمة طبقاً للتوقيت الزمنية لها ، معدل دوران العمل في نسب الغياب بدون إذن في الإضرابات .. إلخ ..

## الكفاءة الاقتصادية لنظام المحاسبة على المسؤولية

يتواجد فيه نظام للرقابة ( أحد دعائمه نظام م . ع . م ) .

على أن ذلك لا ينفى تواجد حالات تعاني من غياب أو القصور في مستوى كفاءة نظام م . ع . م ، وما يترتب ذلك من جوانب سلبية تنعكس على مستوى العائد والتكاليف . وإذا طبق النظام بمستوى عال من الكفاءة في مثل هذه الحالات ، فإن الفرق في النتائج قبل وبعد ، التطبيق يمكن أن يؤخذ كمؤشر للحكم على مستوى جودة النظام .

( ب ) أن الاستخدام الأمثل للموارد وإن كان موجهة تطبيق نظام م . ع . م إلا أن هذه الغاية ليست مقصورة فقط على تطبيق ذلك النظام ، ولكنها في حقيقة الأمر الغاية المطلقة من تطبيق كل النظم والأمل الذي ترجوه الإدارة بكل مستوياتها . ويعنى ذلك أن زيادة العائد والوفورات المحتملة في التكاليف يتحقق من تضافر كل النظم المطبقة ( وبما فيها نظام م . ع . م ) والجهد الجماعي للإدارة بكافة نوعياتها ( بما فيها إدارة نظام م . ع . م ) . وإدراك هذه الحقيقة ينشئ مشكلة تحديد المتغيرات الأخرى المؤثرة على الأداء ( بخلاف النظام ) ، وذلك بغرض إمكانية قياس الفرق في النتائج قبل وبعد التطبيق .

( جـ ) إن الزيادة في العائد والوفورات في التكاليف تدبر عن العوائد الملموسة للنظام . على أنه من المحتمل أن يترقب على تطبيق النظام عوائد غير ملموسة منها على سبيل المثال : ( د ) المنافسة بين الإدارات المختلفة حتى تظهر كل إدارة في موقف نسبي أفضل من غيرها .

( هـ ) الانضباط في السلوك للإحساس بوجود نظام يسجل النتائج لكل حركة سلوكية ويحاسب عليها .

( و ) انتظام حركة العمل كنتيجة للمنافسة بين الإدارات وانضباط السلوك ومثل هذه العوائد وإن كان لا يمكن إخضاعها للتقييم في الأجل القصير ، إلا أنها لابد أن تنعكس على مستوى الأداء في الأجل الطويل مما يمكن معه

تقدير أثر مثل هذه العوامل أيضا في شكل عوائد ووفورات في التكاليف .

٣ - الحكم على مستوى كفاءة نظام م . ع . م - النموذج الرياضي :

والحكم على مستوى كفاءة نظام م . ع . م يتحدد من الناحية النظرية من خلال المقارنة بين التكلفة والعائد من تطبيق النظام وذلك بفرض أن كلا العنصرين يمكن إخضاعه للقياس . والكفاءة إما أن تكون كفاءة مطلقة أو كفاءة نسبية .

١/٣ - الكفاءة المطلقة :

وتتحدد الكفاءة المطلقة بنسبة العوائد المتوقعة من النظام إلى تكلفته . ويعد النظام كفئا إذا كان مجموع العوائد أكبر من مجموع التكاليف . ويمكن التعبير عن ذلك في النموذج التالي :

( ع ) ت + ك  
حيث ع = العوائد  
ت = التكاليف الدورية ( التشغيل والنظام والصيانة ) .  
ك = تكاليف الإنشاء .  
وعلى الأجل الطويل يمكن أن يتشكل النموذج كالآتي :

$$\sum_{f=1}^n \left( \sum_{c=1}^n \right) < \sum_{t=1}^n \left( \sum_{k=1}^n \right) \quad (2)$$

حيث :

ف = الفترة الزمنية من ١ إلى ن .  
وباعتبار أن عنصر عدم التأكد يمثل ظاهرة طبيعية لا يمكن تجاهلها ( خاصة فيما يتعلق بعنصر العوائد ) فإن نموذج الكفاءة يتعدل كالآتي :

$$\sum_{f=1}^n \left( \sum_{c=1}^n \right) < \sum_{t=1}^n \left( \sum_{k=1}^n \right) \quad (3)$$

حيث ح + احتمال تحقق العائد ( ع ) عن الفترة ف .

ويتفق النموذج رقم (٣) مع سياسة الحيطة والحذر التي يلتزم بها المحاسبون فالعوائد المتوقعة ترجح باحتمال حدوثها ، وإذا كان هناك أكثر من احتمال ترجح القيمة بالاحتمال الأكثر توقعا من غيره .

وبإدخال عامل الزمن وتأثيره على قيمة النقود ، فإن النموذج رقم (٣) يتشكل كالآتي :

$$\sum_{f=1}^n \left( \sum_{c=1}^n \right) < \sum_{t=1}^n \left( \sum_{k=1}^n \right) \quad (4)$$

حيث م = معامل القيمة الحالية للنقود .  
وفيما يتعلق بعنصر التكاليف ، ما يثار من مشاكل يتعلق بتحديد مستوى التكلفة التي تؤخذ في الحسبان ، هل هي :  
— ما يجب أن تكون عليه التكلفة أو  
— ما هو متوقع من تكاليف .

ومن المعلوم أن الفرق بين المستويين يمثل فروقا يمكن أن تحدث لأكثر من سبب من أهمها :  
— الخطأ في التقدير .

— احتمال حدوث متغيرات لم تكن في الحسبان عند إعداد التقديرات . والواضح أن الأكثر واقعية هو اللجوء إلى ما هو متوقع خاصة كلما كان البعد الزمني كبيرا بدرجة تجعل من الصعوبة التنبؤ بالمتغيرات والتحكم فيها (\*) .  
وإذا رمزنا إلى العائد الصافي للنظام بالرمز « د » ، فإن :

$$د = ع - ( ت + ك ) \quad (5)$$

$$\sum_{f=1}^n \left( \sum_{c=1}^n \right) < \sum_{t=1}^n \left( \sum_{k=1}^n \right) \quad (6)$$

مؤشر الكفاءة المطلقة :

ويقصد بذلك قياس كفاءة النظام ، ويتحدد كالآتي :

(\*) وإلى جانب ذلك أيضا توجد مشاكل توزيع التكاليف غير المباشرة ، ومشاكل الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة .

ع

والحالات المتوقعة يمكن أن

ت + ك

تكون كالآتي :

( ١ ) يكون المؤشر في صالح النظام إذا كان

$$1 < \frac{ع}{ت + ك}$$

ويمكن أن نعبر عن ذلك بأن النظام في حالة توازن اقتصادي .

( ب ) يكون النظام في حالة توازن حدى إذا

$$1 = \frac{ع}{ت + ك} \quad \text{كان}$$

(جـ) يكون النظام غير اقتصادي إذا كان

$$1 > \frac{ع}{ت + ك}$$

( د ) يكون النظام في موقف خرج إذا كان

$$1 > \frac{ع}{ت غـ}$$

حيث ت غـ = التكاليف الدورية المتغيرة .  
ويعنى ذلك أن العوائد المتوقعة من النظام لا تغطي بالكامل حتى التكاليف الدورية المتغيرة (١٢) .

٢/٣ - الكفاءة النسبية :

تقاس الكفاءة النسبية للنظام بمدى قدرته على تحقيق صافي عائد يربو على صافي العائد الذى يحققه بديل آخر لنفس الموارد المستخدمة ، وذلك بفرض إمكانية قياس العوائد والتكاليف لنظام م . ع . م والبدايل الممكنة له .

وإذا رمزنا إلى العائد الصافي من نظام م . ع . م بالرمز د١

والعائد الصافي من البديل بالرمز د٢

فإن نظام م . ع . م يفضل على البديل إذا كان :

د١ < د٢ حيث :

$$\sum_{f=1}^n \frac{ع_f}{ف_f} - \sum_{f=1}^n \frac{ت_f}{ف_f} + م + ك \quad (٨)$$

$$\sum_{f=1}^n \frac{ع_f}{ف_f} - \sum_{f=1}^n \frac{ت_f}{ف_f} + م + ك \quad (٩)$$

٣/٣ - الكفاءة المطلقة أم الكفاءة النسبية :

إن نظام م . ع . م يعد ( في تقدير الباحث ) أحد الأنظمة الاستراتيجية التى يبدأ تواجدها مع بداية حياة المنظمة . ويعد النظام م . ع . م ذات طبيعة استراتيجية نظراً لأنه أداة تحقيق التوازن بين القوى الدافعة والقوى المعوقة في المنظمة وذلك بوقاية الأولى من ضغوط الثانية . وفى حالة غياب ذلك النظام ، فإن فرص التسبب والإهمال وعدم الحرص واللامبالاة تصبح كبيرة . فهو إذن يمكن اعتباره نظام للأمن الإدارى يصمم لصماية النظام العام للمنظمة ووقايتها من أخطار السلوك الخارج عن القواعد الموضوعية الحاكمة للإدارة الاقتصادية للمشروع .

ويعنى ذلك ( في تقدير الباحث ) أنه في حالة غياب نظام م . ع . م فإن عوائد المشروع يمكن أن تكون أقل مما يمكن ، والتكاليف يمكن أن تكون أعلى مما يمكن .

ونخلص من ذلك بالآتي :

( ١ ) إن مشروع نظام م . ع . م يعد ذات طبيعة خاصة ، وليس له بديل آخر يمكن أن

يكون أفضل منه أو ندأ له . حيث إن ما قد يتحقق من خسائر في غياب ذلك النظام لا يمكن أن يعوضه أى مشروع آخر لاستثمار الموارد اللازمة لتصميمه وتشغيله .

( ب ) على أن فكرة البدائل يمكن أن تطرح من منظور آخر خاص بمستوى وإمكانات التطبيق . فيدور البحث حول البدائل المختلفة للتطبيق ( سواء من حيث مستوى الميكنة أو حجم المعلومات أو درجة التفصيل المطلوبة لهذه المعلومات ) .

(جـ) إذا كانت الغاية الرئيسية للنظام هي الاستخدام الأمثل للموارد ، فإن ذلك النظام ( من حيث تصميمه ) لابد أن يتمتع بخاصية « العائدية الاقتصادية » ، وبمعنى آخر إذا كان النظام يمثل أحد المتطلبات الاستراتيجية لصيانة وتنمية العائد الاقتصادي للمشروع ، فمن الأولى ألا يكون ذلك النظام عبئاً على هذا العائد .

وترتيباً على ذلك ، فإنه في إطار البدائل التطبيقية ، لابد أن يخضع النظام يمثل أحد المتطلبات الاستراتيجية لصيانة وتنمية العائد الاقتصادي للمشروع ، فمن الأولى ألا يكون ذلك النظام عبئاً على هذا العائد .

وترتيباً على ذلك ، فإنه في إطار البدائل التطبيقية ، لابد أن يخضع النظام من حيث تصميمه وتشغيله للقواعد العامة للتقييم الاقتصادي للمشروعات حيث العائد والتكلفة يمثلان بعدى التحليل .

٤ - الاختيار من بين البدائل (١٣) :

واختيار البديل المناسب قد يتطلب الخطوات التالية :

١/٤ - تحديد حد أقصى من التكاليف وحد أدنى من العائد يجب ألا يتجاوز أيهما أى بديل من البدائل المتاحة وبالتالي استبعاد كل من يتجاوز أى الحدين من البدائل .

(١٢) تنفيذ الحالتين (جـ) ، ( د ) إذا كان الأمر يتعلق بدراسة مستوى كفاءة التشغيل لنظام قائم فعلاً .

(١٣) قد تكون البدائل على سبيل المثال :

( ١ ) الميكنة الكاملة للنظام وبدرجة عالية من التفصيل .

( ب ) الميكنة الكاملة للنظام وبدرجة متوسطة من التفصيل .

(جـ) الميكنة الجزئية للنظام وبدرجة عالية من التفصيل .

( د ) الميكنة الجزئية للنظام وبدرجة متوسطة من التفصيل .

وهكذا .....

## الكفاءة الاقتصادية لنظام المحاسبة على المنولية

كمى يجب أن يأخذ في النهاية ( بقدر المستطاع ) صورة مكسب وخسارة ( تكلفة وعائد ) .

٥ - الأبعاد التفصيلية لنظام م . ع . م وتأثير ذلك على نموذج تقدير الكفاءة الاقتصادية :

من المعلوم أن قوام نظام م . ع . م هو « المعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية » . وللمعلومات أثر فعال في تشكيل نظام م . ع . م ومن الحقائق الأساسية التي يجب إدراكها في هذا الشأن :

( ١ ) كلما زاد حجم ودرجة التفصيل في المعلومات ، لتغطي كافة جوانب النشاط الإجمالية والتفصيلية ، كلما ساهم ذلك في رفع مستوى كفاءة النظام .

( ب ) وما ينطبق على حجم ودرجة التفصيل ينطبق أيضا على دورية إصدار التقارير بالمعلومات ، وكذلك على درجة الدقة في البيان .

( جـ ) يقابل ذلك ، من جهة أخرى ، أن تكاليف النظام ( تكاليف الإنشاء والتشغيل والصيانة الدورية ) دالة مستوى حجم المعلومات ، درجة التفصيل ، درجة الدقة ومستوى دورية التقارير .

فهناك إذن :

١ - علاقة طردية بين حجم المعلومات ، درجة التفصيل والدقة ودورية البيانات من جهة ومستوى كفاءة النظام من جهة أخرى .

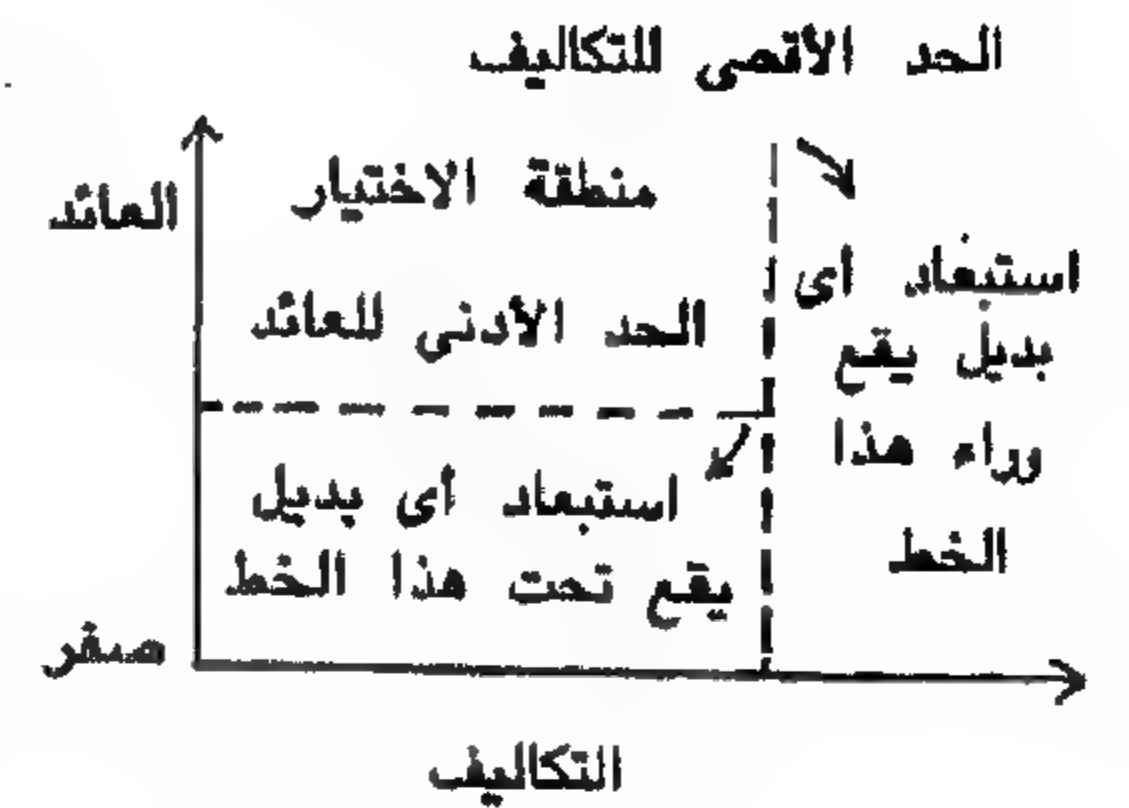
٢ - علاقة طردية بين التكاليف وبين مستوى هذه العوامل .

ومن الملاحظ أن هناك تعارض بين العلاقتين ( ١ ) ، ( ٢ ) من حيث التأثير على مستوى الكفاءة الاقتصادية للنظام فالتمادى في التفصيل والتحليل والدقة ودورية التقارير يمكن أن

فطبقا للبيانات السابقة ، فإن البديل ( ١ ) يحتوى البديل ( ب ) حيث يقل عنه في التكاليف ويزيد عنه في العائد . والبديل ( جـ ) يحتوى البديل ( د ) حيث يتساوى معه في التكلفة ويزيد عنه في العائد ، وبالتالي فإن المقارنة تنحصر بين بديلين فقط وهما ( ١ ) ، ( جـ ) .  
٣/٤ - المفاضلة بين المجموعة النهائية من البدائل ( ١ ، جـ في المثال السابق ) يمكن أن يخضع لمعيار ( أو دالة ) المنفعة الذاتية utility function (١٤) . ويعنى ذلك تحديد الأهمية النسبية ( من واقع تقديرات متخذ القرار ) للتغير في التكاليف ( زيادة أو نقصا ) في مقابلة الأهمية النسبية للتغير في العائد ( زيادة أو نقصا ) ثم إجراء المفاضلة بين البدائل على هذا الأساس . ( في المثال السابق يمكن أن يختار البديل « ١ » إذا زادت أو تساوت المنفعة الذاتية لقيمة زيادته في العائد على / أو مع المنفعة الذاتية لزيادته في التكاليف على البديل ( جـ ) .

٤/٤ - من تكرار القول أن العوامل غير الكمية ( سواء كانت عوائد أو تكاليف ) تلعب دورا لا يجب أن يستهان به في التقييم الشامل لكل بديل . وكلما أمكن للمحلل أن يعبر عن هذه العوامل في شكل كمى كلما كان من السهل تمثيلها في النموذج العام للتقييم . وترجمة العوامل غير الكمية في شكل كمى إنما يعتمد بدرجة كبيرة على التقديرات الذاتية لمتخذ القرار (١٥) . وترجمة هذه العوامل في شكل

ويبدو ذلك واضحا من الشكل التالى (١٤) :



شكل رقم ( ١ ) : تحديد منطقة الاختيار بين البدائل

وتحديد الحد الأقصى للتكاليف والحد الأدنى للعائد يساهم في حصر بقية الدراسة في البدائل التي تقع في منطقة الاختيار المبينة في الشكل الموضح أعلاه .

٢/٤ - ترتيب البدائل حسب أولوياتها ، فإن تساوت في التكاليف ترتب حسب العوائد ، وأن تساوت في العوائد ترتب حسب التكاليف ثم تفرز طبقا لمعامل « الاحتماء » واستبعاد البدائل المحتواء ببدائل أخرى (١٥) .

فلو فرض وكان عدد البدائل والبيانات الخاصة بها كالآتي :

بيان / البديل	١	ب	جـ	د
التكاليف	٥	٦	٤	٤
العائد	٢٠	١٨	١٩	١٧

(14) - FLEISCHER, G., "Engineering Economy," PWS Engineering, BOSTON, c. 1984, p. 434 .

(١٥) يتناول الباحث هذه النقطة بالتفصيل في دراسة تحت عنوان « الإطار المتكامل ، IBID لمعايير تقييم المشروعات الاستثمارية » لم تنشر بعد .

(16) IBID .

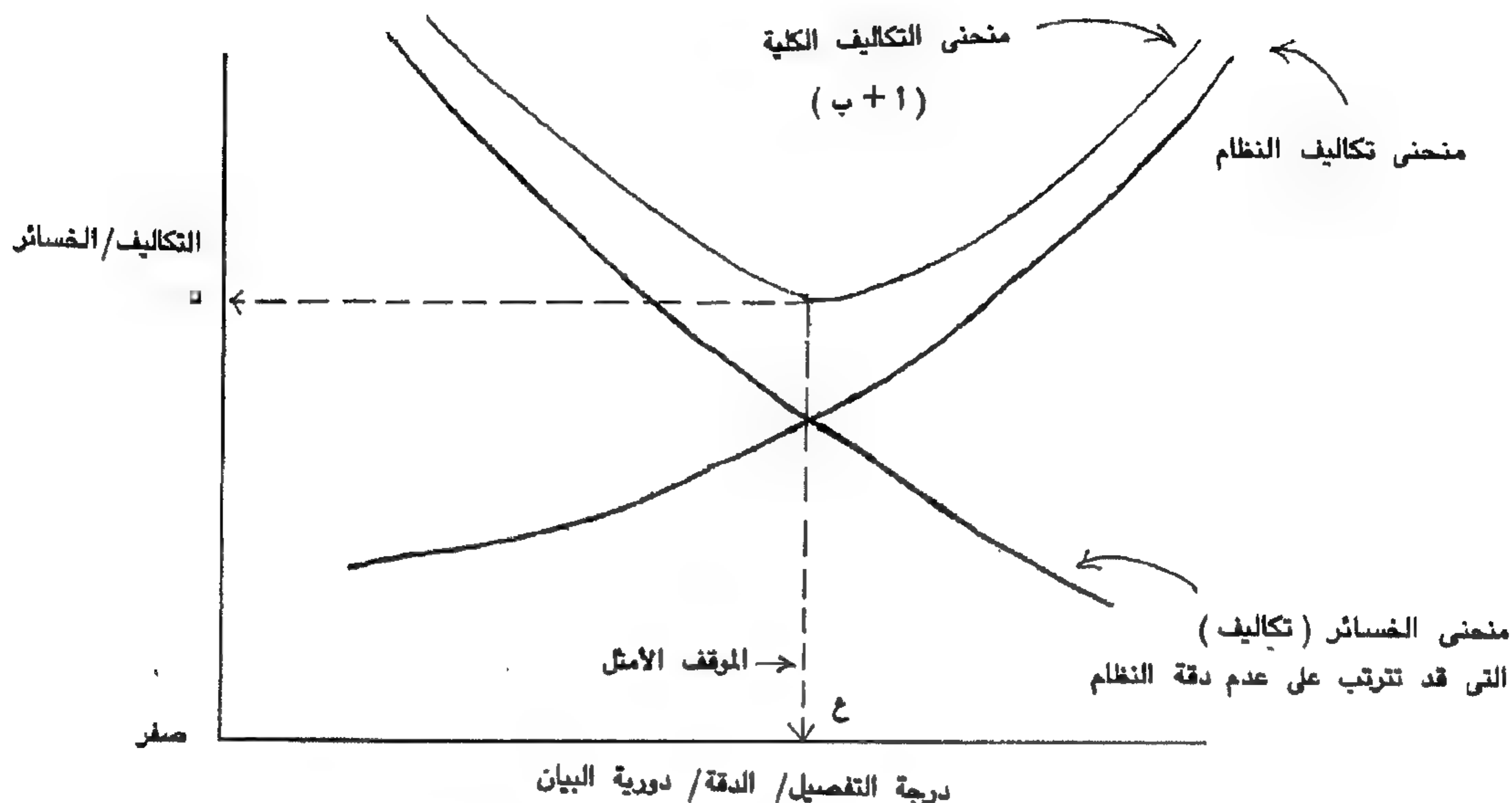
(١٧) العوامل/ غير الكمية المؤثرة في مستوى كفاءة البدائل المختلفة لتطبيق نظام م . ع . م قد تكون على سبيل المثال :

- دقة المعلومات التي يوفرها النظام .
- سرعة توفير المعلومات في الوقت المناسب .
- مستوى التفصيل في المعلومات .
- احتمالات الخطأ في إعداد البيانات .
- المشاكل المحتملة أثناء التطبيق .
- سرية البيانات .
- الملاءمة في الغرض .
- اكتساب الخبرة .
- سرعة اكتشاف مواطن الخلل .

وفي الشكل البياني التالي توضح العلاقة بين درجة التفصيل في النظام وبين التكاليف، وتحديد الموقف المثالي من خلال العلاقة بين هذه المتغيرات :

النظام ، وهو الموقف الذي عنده يكون مستوى المعلومات ( حجماً وتفصيلاً ودقة ) ومستوى دورية التقارير بما يسمح بتحقيق مستوى جيد من الكفاءة يمكن أن يساهم في تحقيق الغاية من النظام .

يؤدي إلى ارتفاع تكلفة النظام إلى مستوى قد يخل بمستوى الكفاءة الاقتصادية ( حيث تتجاوز التكلفة العائد المقدر أو المحقق ) . وتصبح المشكلة الرئيسية للمحلل هي البحث عن الموقف الأمثل ( نسبياً ) لتطبيق



شكل رقم (٢) : تأثير المستوى التفصيل لنظام م . ع . م على التكاليف<sup>(١٨)</sup>.

النظام ( تكاليف الإنشاء والتشغيل ) وتمثل هذه التكلفة الحد الأدنى من العناصر الثابتة والمتغيرة أيا كان مستوى التفصيل للنظام . ( د ) تقدير التكلفة الإضافية التي قد تنشأ بسبب تغطية النظام لكل مجال من المجالات ( إجمالاً وتفصيلاً ) ، وذلك عن كل بديل من البدائل الأساسية .

( هـ ) تقدير الخسائر المحتملة ( تكلفة الفرصة المضيعة ) التي قد تنشأ بسبب عدم

٦ - النموذج التطبيقي لتحديد الموقف الأمثل للنظام بمعدل التكاليف :

والنموذج التطبيقي لتحديد الموقف الأمثل لنظام م . ع . م يمكن أن يتحدد من خلال المراحل التالية<sup>(١٩)</sup> :

( ١ ) تحديد البدائل الرئيسية التي يمكن أن تخضع للتحليل<sup>(٢٠)</sup> .

( ب ) حصر كافة المجالات ( إجمالاً وتفصيلاً ) التي يمكن أن يشتمل عليها النظام .

( جـ ) تقدير التكلفة الأساسية التي يتطلبها

وواضح من الشكل البياني أنه كلما زادت درجة التفصيل كلما زادت التكاليف ( الإنشاء والتشغيل ) وكلما قلت الخسائر المحتملة نتيجة مستوى تفصيل البيان ودقته ودورية التقارير . والعكس صحيح . ويتحدد الموقف النموذجي عند التقاء منحنيا التكاليف والخسائر وهو يقابل في نفس الوقت منحنى التكاليف الإجمالية ( ب + ١ ) عند أدنى نقطة مبطو . ويقابل ذلك النقطة ( ع ) على المحور السيني ( درجة التفصيل والدقة والدورية ) والنقطة ( د ) على المحور الصادي ( التكاليف / الخسائر ) .

(١٨) الفكرة مقترحة من COMPRON, T., "coet-eppective internal control sustem - managements dilemma," journal of systems management, may 1985, pp. 21-23 .

ونحن قد تناولنا تطوير الفكرة وتطبيقها على نظام م . ع . م .

(١٩) استعان الباحث في إعداد هذا النموذج بالدراسة التي أجراها COMPTON في مجال الرقابة على نظم المعلومات ، انظر : Ibid .

(٢٠) وهذه البدائل يمكن أن تكون كالاتي : نظام إلى بالكامل ، ويدرار بجهاز من داخل المنظمة .

— نظام إلى بالكامل ، ويدرار بجهاز استشاري من خارج المنظمة .

— نظام إلى/يدوي ويدرار بجهاز من داخل المنظمة .

— نظام إلى/يدوي ويدرار بجهاز استشاري من خارج المنظمة .

## الكفاءة الاقتصادية لنظام المحاسبة على المنوالية

(ى) من بين مجموع البدائل الفرعية الأقل تكلفة (والتي تقابل البدائل الرئيسية) يختار البديل الذى يحقق أعلى أقل تكلفة مثال تطبيقي :

يفرض أن الدراسة في إحدى المنظمات اتاحت توافر البيانات التالية :

١ - إن المجالات التى يمكن أن يغطيها نظام م . ع . م بدرجة عالية من التفصيل هي خمسة مجالات كالآتي : ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ ، ٥ .

٢ - وأن تغطية « المجال رقم (١) » يستلزم بالضرورة تغطية المجال رقم (٥) بينما أن تغطية المجال رقم (٥) لا يستلزم بالضرورة تغطية المجال رقم (١) .

٣ - وأن تغطية المجال رقم (٢) يستلزم بالضرورة تغطية المجال رقم (٣) بينما أن تغطية المجال رقم (٣) لا تستلزم بالضرورة تغطية المجال رقم (٢) .

٤ - وأن البيانات الخاصة بكل مجال كانت كالآتي :

(ح) تحديد إجمالي التكاليف لكل بديل فرعى ، وتشتمل هذه التكلفة على :

١ - التكلفة الأساسية (٢١) .

٢ - التكلفة الإضافية لمجموعة المجالات التى يغطيها كل مشروع نظام ( البديل الفرعى ) .

٣ - الخسائر المحتملة ( تكلفة الفرصة المضيعة ) التى قد تنشأ بسبب عدم تغطية النظام لبقية المجالات الأخرى .

٤ - التكاليف ( التقديرية ) المترجمة للعوامل السلبية غير القابلة للقياس الكمي .

٥ - الخسائر المحتملة ( تكلفة الفرصة المضيعة ) المترجمة لغياب العوامل الإيجابية .

(ط) اختيار البديل الفرعى الأقل تكلفة ( في حدود كل بديل رئيسي ) .

تغطية النظام لكل مجال من المجالات ( إجمالاً وتفصيلاً ) ، وذلك عن كل بديل من البدائل الأساسية ، والقيمة المحتملة هنا . الخسارة المقدرة  $\times$  احتمال حدوثها

(و) تحديد مجموعة من البدائل الفرعية كل منها يمثل « مشروع نظام م . ع . م » ينتمى إلى أحد البدائل الأساسية ، ويغطي مجموعة من المجالات ( تبدأ بعدد محدود وتنتهى ببديل يشتمل على معظم أو كافة المجالات ) .

(ز) تقدير العوامل غير القابلة للقياس الكمي بالنسبة لكل بديل من البدائل الفرعية ، مع ترجمة تأثير هذه العوامل إلى :

١ - تكاليف ( خسائر ) بالنسبة للعوامل السلبية .

٢ - عوائد ضائعة ( تكلفة الفرصة المضيعة ) بالنسبة للعوامل الإيجابية .

المجالات بيان	التكاليف الإضافية لتغطية المجال*	تكلفة الفرصة المضيعة في حالة عدم تغطية المجال*
( ١ )	٧٠٠٠	١١٠٠٠
( ٢ )	١٢٠٠٠	٨٠٠٠
( ٣ )	٨٠٠٠	٩٠٠٠
( ٤ )	١٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
( ٥ )	٤٠٠٠	١٠٠٠

\* يفرض أن هذه الأرقام تشتمل أيضاً على التقديرات المقابلة للجوانب غير القابلة للقياس الكمي .

حيث التكاليف الإضافية وتكلفة الفرصة المضيعة :

مجموعة من البدائل الفرعية كل منها يغطي مجالا أو أكثر . وفيما يلي بيان البدائل الفرعية التى يمكن تصورها ، وما يقابل كل بديل من

على ضوء البيانات الافتراضية السابقة ، وفي حدود بديل رئيسي واحد ( وليكن الميكنة الجزئية للنظام ) فإنه يمكن أن يتوافر لدينا

(٢١) يمكن استبعاد التكلفة الأساسية باعتبارها مشتركة بين كل البدائل والاكتفاء بالتكاليف الإضافية .

البديل	بيان	المجالات التى يشملها كل بديل	التكاليف الإضافية	تكلفة الفرصة المصاعة (٢٢)	جملة التكاليف
الاول	١ ، ٥		١١٠٠٠	٤٢٠٠٠	٥٣٠٠٠
الثانى	٢ ، ٣		٢٠٠٠٠	٣٧٠٠٠	٥٧٠٠٠
الثالث	٢		٨٠٠٠	٤٥٠٠٠	٥٣٠٠٠
الرابع	٤		١٥٠٠٠	٢٩٠٠٠	٤٤٠٠٠
الخامس	٥		٤٠٠٠	٥٢٠٠٠	٥٧٠٠٠
السادس	١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ ، ٥		٤٦٠٠٠	---	٤٦٠٠٠
السابع	٢ ، ٣ ، ٤ ، ٥		٣٩٠٠٠	١١٠٠٠	٥٠٠٠٠
الثامن	١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ ، ٥		٣٤٠٠٠	٨٠٠٠	٤٢٠٠٠
التاسع	٢ ، ٣ ، ٤		٢٥٠٠٠	١٢٠٠٠	٤٧٠٠٠
العاشر	٢ ، ٣ ، ٤ ، ٥		٢٧٠٠٠	١٧٠٠٠	٤٤٠٠٠
الحادى عشر	١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ ، ٥		٢٣٠٠٠	٢٥٠٠٠	٥٨٠٠٠
الثانى عشر	٢ ، ٣ ، ٤ ، ٥		٢٤٠٠٠	٣٦٠٠٠	٦٠٠٠٠
الثالث عشر	١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ ، ٥		٢٦٠٠٠	١٧٠٠٠	٤٣٠٠٠
الرابع عشر	٢ ، ٣ ، ٤ ، ٥		١٢٠٠٠	٤٤٠٠٠	٥٦٠٠٠
الخامس عشر	١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ ، ٥		١٩٠٠٠	٢٨٠٠٠	٤٧٠٠٠

وتشير البيانات في الجدول السابق إلى أن البديل الفرعى رقم (٨) هو الأفضل ( في حدود البديل الاساسى الاول ) حيث بلغت التكاليف الإجمالية أقل ما يمكن (٢٣) وهكذا تمتد الدراسة لبقية البدائل الرئيسية الأخرى .

ومن الواضح أن الأقل تكلفة بين البدائل الفرعية الذى يقع عليه الاختيار كمرشح ممثل للبديل الرئيسى . وبالتالي فإن نتائج التحليل في النهاية تتركز في عدد من البدائل الفرعية الأقل تكلفة والتي يقابل كل منها بديل من البدائل الرئيسية ( كما سبق الإشارة إلى ذلك ) . ثم يقع الاختيار النهائى على البديل الذى يحقق الحد الأقصى لأقل تكلفة ( MAX-MINI ) .

٧ - النموذج التطبيقي لتحديد الموقف الأمثل - بمدلول العائد الحدى :  
في النموذج السابق تم استخدام التكاليف كأساس لتحديد مستوى الشمول والتفصيل في

النظام المقترح ، ومن ثم كأساس للمفاضلة بين البدائل . وكبديل للتكاليف يمكن التفكير في العائد المتوقع من كل مجال من المجالات ( ويتمثل كما سبق الإشارة ، في الوفورات التى يمكن المحافظة عليها أو بمفهوم آخر في الخسائر التى يمكن تجنب حدوثها ) كأساس في تحديد مستوى الشمول والتفصيل في النظام المقترح ، ومن ثم اختيار البديل الأمثل .  
وطبقا لهذا المعيار ، فإن أى مجال تتجاوز تكاليفه قيمة العائد المتوقع منه ( الخسائر التى يمنع حدوثها ) يستبعد تغطيته في إطار النظام المقترح . مع مراعاة أن قيمة هذه الخسائر تحسب كجزء من التكاليف الشاملة للنظام .  
ونتيجة التحليل بمعيار العائد تتفق مع نتيجة التحليل بمعيار التكلفة ، ويبدو ذلك واضحا من التطبيق على المثال السابق ( بنفس فروضه ) :

— يختار المجالات ١ ، ٥ بتكلفة إجمالية ١١٠٠٠ وعائد ١٢٠٠٠ وصافى عائد ١٠٠٠ .  
— يستبعد المجالات ٢ ، ٣ نظرا لأن إجمالى التكاليف ( ٢٠٠٠٠ ) تزيد على إجمالى العوائد ( ١٧٠٠٠ ) .

— يختار المجال ٢ بتكلفة ٨٠٠٠ وعائد ٩٠٠٠ وصافى عائد ١٠٠٠ .  
— يختار المجال ٤ بتكلفة ١٥٠٠٠ وعائد ٢٥٠٠٠ وصافى عائد ١٠٠٠٠ .

وترتبيا على ذلك فإن النظام المقترح (٢٤) يشتمل على المجالات ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ ، ٥ بتكلفة إجمالية :

$$= ٨٠٠٠ + ١٥٠٠٠ + ٨٠٠٠ + ١١٠٠٠ + ٤٢٠٠٠$$

(٢٢) هذه القيمة تعبر عن التوقع الرياضى وهو يساوى : الخسارة المقدرة  $\times$  احتمال حدوثها .

(٢٣) التكاليف الإضافية لهذا البديل  $٧٠٠٠ + ٨٠٠٠ + ١٥٠٠٠ + ٤٠٠٠ = ٢٤٠٠٠$  ، والخسائر المحتملة نتيجة عدم تغطية المجال ( ٢ ) هى ٨٠٠٠ ، فيكون المجموع  $٢٤٠٠٠ + ٨٠٠٠ = ٤٢٠٠٠$  . وهكذا بالنسبة لكل البدائل .

(٢٤) باستبعاد المجال رقم (٢) ، فإننا نوفر تكاليف قدرها ١٢٠٠٠ في مقابل خسائر محتمل وقوعها قدرها ٨٠٠٠ أى أن إدخال رقم (٢) ضمن النظام المقترح يعنى أعباء إضافية قدرها ٤٠٠٠ جنيه لا يقابلها أى عائد ، مما يبرر استبعاده .

## الكفاءة الاقتصادية لنظام المحاسبة على المنوالية

وفي إطار الفرض القائم على إمكانية تقدير التكلفة والعائد ، فقد اقترح الباحث تشكيل النموذج الرياضي لتقرير الكفاءة ( المطلقة والنسبية ) ، وقد راعينا في ذلك تمثيل النموذج لكل المتغيرات المحتمل تأثيرها .

ونظراً لأن مستوى التفصيل والشمول لنظام م . ع . م يؤثر على مستوى الكفاءة الاقتصادية له فقد اشتملت الدراسة أيضاً على اقتراح « نموذج تطبيقي » لتحديد الموقف الأمثل للنظام بمدلول التكلفة ، ثم بمدلول العائد .

### ٨ - الخلاصة :

بمعون الله عز وجل تناول الباحث في هذه الدراسة تحديد مفهوم الكفاءة الاقتصادية مع التطبيق على نظام م . ع . م ودراسة عنصرى التكلفة والعائد ( بمفهومها الشامل ) كأساس في تحديد مستوى هذه الكفاءة لذلك النظام ، مع التعرض بشكل موجز لأهم المشاكل التي تعترض معالجة كل عنصر من هذين العنصرين .

وتشمل هذه التكلفة الإجمالية على ٨٠٠٠ قيمة الخسائر المحتملة من عدم اشتغال النظام على المجال (٢) . وتقدر العوائد من النظام المقترح ( في شكل ضياع متوقع منع وقوعه ) :  $12000 + 9000 + 25000 = 46000$  . ومن الواضح أن هذا البديل هو نفس البديل بمدلول التكاليف . وفي كل الحالات ، فإن التحليل قائم على فرض إمكانية تقدير العائد في شكل ضياع أو خسائر يمكن منع وقوعها .

## المراجع

- ANTONY, R., & WELSCH, "Fundamental of Management Accounting" Richard D. Irwin, Inc., Home Wood, Illinois, London 1975 .
- BARRE, R., "Economie Politique," I, Presse Universitaires de France, Paris, 1972 .
- BUCHANAN, J., "Cost and Choice", Harkham Publishing Co. Chicago, 1969 .
- COMPTON, T., "A Cost-effective Internal Control System Management's Dilemma," Journal of Systems Management, May 1985 .
- DICKY, R., "Accountant's Cost Hand Book," The Roland Co. N.Y., 1960 .
- EID, A., "Evaluation de la Formation des Hommes dans L'entreprise," Thèse De DOCTORAT D'ETAT, Université PARIS-DAUPHINE, PARIS, 1984 .
- FLEISCHER, G., "Engineering Economy," PWS engineering, BOSTON, 1984 .
- GRAY, J., JOHNSTON, K., "Accounting and Management Action," Second ed., McGraw-Hill Book Co., N.Y., 1977 .
- ROBERT, Petit Dictionnaire, ROBERT, P., Société de Nouveau Litre, PARIS, 1973 .
- SIZER, J., "An Insight Into Management Accounting," Penguin Books, Landon, 1983 .



الكتاب المطبوع  
في دار النشر

# معالجة المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف في صناعة البترول

## دراسة انتقادية

اعداد

د. محمد مسعد الشناوي

مدرس بقسم المحاسبة

اكاديمية السادات للعلوم الإدارية

اهمية البحث :-

تتميز صناعة البترول بمجموعة من الخصائص تجعلها تختلف اختلافا جوهريا في مقوماتها وطبيعتها عن غيرها من كثير من اوجه النشاط الصناعي ، حيث ان البترول نوع من انواع الاصول المتناقصة Wasting Assets والتي تتصف بانها لا يمكن استبدالها ويلزمها مقدارا كبيرا من رأس المال لاستخراجها من باطن الارض وبخلاف أنشطة التصنيع الأخرى فإنه يمكن القول - في مجال صناعة البترول - بان هناك مرحلة سابقة على مرحلة الإنتاج ، او ربما بوصف أكثر دقة يمكن القول - في مجال صناعة البترول - بان هناك مرحلة سابقة على مرحلة الإنتاج ، او ربما بوصف أكثر دقة يمكن القول بان هناك مرحلتين للإنتاج ..

الأولى : تتضمن ايجاد الاحتياطيات والمصادر البترولية - مرحلة البحث والاستكشاف -

والمرحلة الثانية: هي مرحلة الإنتاج ( الاستخراج ) .

ويمكن تعريف نفقات البحث والاستكشاف بأنها جميع النفقات التي تحدث في سبيل الكشف أو البحث عن احتياطيات البترول والغاز غير المعروفة ، بحيث تجرى أعمال المساحة الجيولوجية والجيوفيزيائية والجوية وحفر الآبار الاستكشافية .

هذا ويتميز نشاط البحث والاستكشاف - كنشاط من أنشطة صناعة البترول<sup>(١)</sup> بعدة خصائص والتي يمكن تلخيصها في وجود عامل المخاطرة نتيجة عدم التأكد الملائم لهذا النشاط بدرجة كبيرة ، فبالرغم من التقدم الكبير في العلوم الجيولوجية والجيوفيزيائية إلا انه

لا يمكن القول بالتأكد بوجود الزيت إلا بحفر الآبار الاستكشافية ولا يمكن القول حتى بعد ذلك بوجود الزيت بكميات تجارية إلا بعد استخراجها ، كذلك ضرورة مرور فترة طويلة من الزمن بين الوقت الذي يبدأ فيه الانفاق على عمليات البحث والاستكشاف إلى أن يتم تحقيق الإيرادات وتحديد نتائج الأعمال ، هذا بالإضافة إلى حاجة الصناعة إلى استثمار مبالغ كبيرة تنفقها على عمليات البحث والاستكشاف أو ما يمكن أن يطلق عليه ( مصروفات المخاطرة ) .

ويرى الباحث في هذا الصدد أن الخصائص

المميزة لنفقات البحث والاستكشاف من حيث المخاطرة وعدم التأكد ، وعدم وجود علاقة سببية فيما بين مصروفات البحث والاستكشاف وعمليات الإنتاج تجعل من الممكن القول بأن هناك تشابها إلى حد كبير في الملامح ( الخصائص الرئيسية ) فيما بين نشاط البحث والاستكشاف ونشاط البحوث والتطوير .

ومن المتفق عليه أن نفقات البحث والاستكشاف في صناعة البترول تمثل جزءا هاما من نفقات هذه الصناعة وبما يدل على أهمية هذا النشاط وحجم الانفاق عليه في جمهورية مصر العربية استعراض تطور الاستثمارات المنفذة في قطاع البترول خلال الفترة من ١٩٨١ - ١٩٨٥ كما يتضح من الجدول التالي :-



(١) لمزيد من التفاصيل عن خصائص صناعة البترول يمكن الرجوع إلى :

- د. محمد عصام الدين زايد ، « التنظيم المحاسبي في صناعة البترول » ، ( المنصورة : مكتبة الجلاء الجديدة ، ١٩٨٦ ) ، ص ٥٤ - ٦٦ .

- د. ابراهيم أحمد الصعيدي ، « النظم المحاسبية في شركات البترول » ، ( القاهرة : مكتبة عين شمس ، ١٩٨٣ ) ، ص ١٨ - ٢٥ .

# الهيئة العامة للغذاء والدواء الجمهورية العربية السورية

تطور الاستثمارات المنفذة خلال الفترة ( ١٩٨٥ - ١٩٨١ )<sup>(١)</sup>  
( القيمة بالمليون جنيه )

بيان	١٩٨١	١٩٨٢	١٩٨٣	١٩٨٤	١٩٨٥
(أ) الهيئة وشركاتها :					
قطاع البحث والإنتاج	١٠٢,٠	١٢٤	١٣٢	١٤٠	١١٧
قطاع التكرير والتصنيع	١١١,٢	١٣٧	١٣٠	١٧٨	٢٠٢
قطاع النقل والتوزيع	٩٩,٠	١٣٦	١٥٢	١٥٨	١٥٩
جملة	٣١٢,٢	٣٩٧	٤١٤	٤٧٦	٤٧٨
(ب) الجانب الأجنبي :					
استثمارات البحث	٣٩٥,٥	٤٦٠,٨	٣٢٢,١	٢٩٢,٣	٢٦٥,٤
استثمارات التنمية	١٩٥,٢	٨٤٤,٠	٤٨٩,٩	٥٥١,٠	٤٧٨,١
جملة	٥٩٠,٧	١٣٠٤,٨	٨١٢,٠	٨٤٣,٣	٧٤٣,٥
الإجمالي	٩٠٢,٩	١٧٠١,٨	١٢٢٦,٠	١٣١٩,٣	١٢٢١,٥

ويتضح من هذا الجدول نسبة ما يمثلته الانفاق على نشاط البحث والاستكشاف من إجمالي الاستثمارات المنفذة في قطاع البترول بجمهورية مصر العربية .

ونظرا للسمات المميزة لنشاط البحث والاستكشاف وما يمثلته الانفاق عليه من مبالغ كبيرة ، رغم أن الانفاق يتم حيث لا يوجد منتج نهائي ووجود عنصر المخاطرة فلقد تمت دراسات عديدة بخصوص المعالجة المحاسبية لتلك النفقات وتم استخدام العديد من الطرق المحاسبية في هذا المجال ، إلا أن الباحث يرى أن هذه الطرق التقليدية يمكن أن تتعرض لنقد فيما يلي :-

- أن اتباع بعض السياسات المحاسبية التقليدية في تلك المعالجات مثل سياسة الحيطة والحذر على نفقات البحث والاستكشاف لا يتماشى مع أهم سمة من سمات تلك الصناعة وهي المخاطرة .

- تربط هذه الطرق عادة فيما بين أسعار البيع والتكاليف ، ومن الواضح أنه في مجال صناعة البترول هناك شك في وجود مثل هذه العلاقة ، فالملاحظ في الآونة الأخيرة تذبذب أسعار البترول بدرجة كبيرة وتؤثر فيها عوامل عديدة بخلاف تكاليف إنتاجه التي تتزايد باستمرار .

- نتيجة تطور الفكر المحاسبي فإنه يجب التفكير في طريقة مناسبة لمعالجة أثر الانخفاض الملحوظ المستمر في القوة الشرائية للنقود على البيانات المحاسبية .

ومن ثم فقد تم تطوير مدخل أكثر ملاءمة في هذا المجال ولكن بالتطبيق اتضح وجود بعض المحددات لاستخدام هذا المدخل .

هدف البحث :-

يهدف هذا البحث إلى القيام بدراسة تحليلية انتقادية لطرق المعالجة المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف مع التركيز على

المدخل الذي يرى الباحث أنه أكثر ملاءمة في هذا المجال ، بالتعرض للمشكلات التي تعد من تطبيقه عمليا . ثم يعرض الباحث للمقترحات التي يرى أنها تعالج محددات هذا المدخل .

خطة البحث :-

لتحقيق أهداف البحث فإن خطة الدراسة تتضمن مناقشة ما يلي :

- دراسة انتقادية للطرق التقليدية للمعالجة المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف .

- مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي .

- مشكلات تطبيق مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي .

- مقترحات لمعالجة مشكلات تطبيق المدخل السابق .

( ١ ) الطرق التقليدية للمعالجة المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف  
بدراسة موضوع المعالجة المحاسبية لنفقات

(١) الهيئة المصرية العامة للبترول ، التقرير السنوي ، ١٩٨٥ .

البحث والاستكشاف في مجال صناعة البترول يتضح أنها قد مرت بمراحل وتطورات عديدة ، وقد اقترح بشأن تلك المعالجة المحاسبية العديد من الطرق والمداخل المتباينة في هذا المجال والتي تؤثر كل منها بالطبع على القوائم المالية لتلك الشركات تأثيراً متبايناً أيضاً ، وأن كان يمكن منذ أواخر عام ١٩٥٠ - تحديد طريقتين رئيسيتين وهما طريقة التكاليف الكلية Full Costs وطريقة الجهود الناجحة Successful Efforts ومن الملاحظ أنه حتى يوليو عام ١٩٧٧ كان يمكن لشركات البترول أن تستخدم إحدى الطريقتين حتى أصدر مجلس معايير المحاسبة الأمريكية<sup>(١)</sup> بياناً بأن تقوم شركات البترول باستخدام طريقة الجهود الناجحة للمحاسبة عن نفقات البحث والاستكشاف ثم عاد مرة أخرى في عام ١٩٨٢ وسمح للشركات باستخدام أي من الطريقتين<sup>(٢)</sup> .

وتتعلق طريقة التكلفة الكلية باعتبار نفقات البحث والاستكشاف جميعها مصروفات رأسمالية ومن ثم تعتبر أحد عناصر الأصول الثابتة والتي يتم استهلاكها وفق معدلات استهلاك يتم تحديدها، ومن ثم لا تتحمل إيرادات الفترة إلا بمقدار مصروف الاستهلاك السنوي فقط ، وذلك بصرف النظر عما إذا كانت نتيجة الاكتشافات التي تم الاتفاق عليها إيجابية أو سلبية .

أما طريقة الجهود الناجحة فنرى أن يتم تقسيم نفقات البحث والاستكشاف إلى جزئين : الأول : يتعلق بالمصروفات الجيولوجية والجيوفيزيكية التي يترتب عليها اكتشاف البترول بصورة اقتصادية تصلح للاستغلال فتعتبر تلك المصروفات مصروفات رأسمالية تدخل ضمن تكلفة المخزون الاحتياطي الذي تم اكتشافه، ومن ثم يتم استهلاكها على سنوات الإنتاج المختلفة .

والجزء الثاني : يتعلق بتلك المصروفات الجيولوجية والجيوفيزيكية التي لم يترتب عليها اكتشاف البترول - أي اكتشافات سلبية - فإن هذه المصروفات تعتبر مصروفات إيرادية يتم تحميلها على إيرادات الفترة التي تم فيها اكتشاف عدم إنتاجية المناطق التي تم الانفاق عليها .

ولكل طريقة من هاتين الطريقتين مؤيدون ومعارضون ولكل منها مزاياها وعيوبها والتي تناولتها العديد من المراجع والأبحاث<sup>(٣)</sup> يصدر المعالجة المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف ولن يعرض الباحث في هذا المجال لتلك المزايا والعيوب .

إلا أنه من دراسة هاتين الطريقتين يتضح أن هناك مجالين رئيسيين للاختلاف بينهما :-

الأول : يتعلق بأنواع النفقات التي يتم رسملتها .

الثاني : يتعلق بتحديد حجم « مركز التكلفة » الذي يتم استخدامه بغرض تجميع التكاليف وحساب الاستهلاك .

فبالنسبة لطريقة التكلفة الكلية فإن برنامج البحث والاستكشاف يتضمن العديد من الحقول والآبار والتي سيكون بعضها ناجحاً ( إيجابياً ) والبعض الآخر قد يكون غير ناجح ( سلبى ) ، وهذا كله جزء أساسى من خدمات البحث عن البترول ومن ثم يتم رسملتها كجزء من تكلفة الحصول على تلك الاحتياطيات ، وعلى ذلك فإن مراكز التكلفة في تلك الشركات التي تتبع طريقة التكلفة الكلية يجب أن تكون كبيرة بالقدر الذى يساعد على تنفيذ إجراءات تلك الطريقة وعلى ذلك قد يكون مركز التكلفة بلد من البلدان أو قارة من القارات ، وقد يكون مركز تكلفة وحيد على مستوى الشركة ككل .

أما طريقة الجهود الناجحة فتعتمد على أن نفقات الاستكشاف غير الناجحة - السلبية

- لن تنتج في أصل من الأصول - والتي بالمفهوم المحاسبى يتولد عنها عوائد اقتصادية مستقبلية - ومن ثم يجب استبعادها بمجرد التحقق من الإخفاق - السلبية - واعتباره مصروفاً إيرادياً تتحمل به الفترة كما سبق إيضاحه ، وعلى ذلك فإن مركز التكلفة في ظل هذه الطريقة يجب أن يساعد على تنفيذ إجراءاتها ، وبحيث تسهل عملية اتخاذ القرار الخاص برسملة نفقات البحث والاستكشاف لكل بئر على حدة في حالة اعتباره ناجحاً أو عدم رسملتها واعتبارها مصروفات إدارية بخلاف ذلك ، ومن ثم فإن مركز التكلفة في هذه الحالة يجب أن يكون حجمه صغيراً بحيث يمكن اعتبار كل بئر على حدة مركز تكلفة .

كذلك يلاحظ أنه في ظل طريقة التكلفة الكلية فإن جميع المصروفات التي تتكبدها الشركة قبل حصولها على الرخصة ، ومصروفات الحصول على الترخيص والمصروفات الإدارية المرتبطة مباشرة بتلك الأنشطة يتم رسملتها جميعاً - اعتباراً مصروفات رأسمالية - نظراً لاعتبار حجم مركز التكلفة ، أما بالنسبة لطريقة الجهود الناجحة فإن تلك المصروفات التي تتكبدها الشركة قبل الحصول على الرخصة ومصروفات الاستكشاف الأخرى التي لم يتم توجيهها تحديداً لهيكل جيولوجى محدد - بئر في هذه الحالة - فإنه يتم اعتبارها مصروفات إيرادية بمجرد أن تتحملها الشركة ، فقط فإنه بالنظر إلى تحديد حجم مركز التكلفة في هذه الطريقة ، فإن ما يتم اعتباره مصروفات رأسمالية هي تلك المصروفات العمومية والإدارية والتي يمكن تخصيصها على الأنشطة التي يتم رسملة مصروفاتها ( الأنشطة الناجحة ) .

ومن ثم فإن الباحث يرى أن اتباع إحدى



(1) Financial Accounting Standards Board., "Statement of Financial Accounting Standards No. 19," Financial Accounting and Reporting By Oil and Gas Producing Companies., ( Stanford Conn., : FASB, 1977 ).

(2) Cairrie, T.R., "Oil and Gas Accounting : A Review of the Issues and Priorities.", Accounting and Business REsearch, ( Spring, 1985, P. 113 ).

( ٢ ) على سبيل المثال لا الحصر :

- د . محمد عصام الدين زايد ، مرجع سبق ذكره ، ص ٨٦ - ٩٠ .

- د . ابراهيم أحمد الصبيدي ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٠٢ - ١٠٥ .

- د . محمد رؤوف مصطفى « محاسبة إنتاج البترول » ، ( الكويت : مؤسسة الصباح ، ١٩٨٥ ) ، ص ٦٤ - ٧٠ .

هاتين الطريقتين دون الأخرى يمكن أن يكون له تأثير على القوائم المالية لشركات البترول - قائمة الدخل وقائمة المركز المالي - بطريقة مشابهة لتأثير تخصيص وتوزيع التكاليف على تقييم المخزون في الشركات الصناعية .

فمن الملاحظ أن الشركات التي تقوم بنشاط البحث والاستكشاف وتستخدم طريقة التكلفة الكلية فإن قائمة المركز المالي الخاصة بها تتضمن قيم أصول أكبر مما لو اتبعت طريقة الجهود الناجحة ومن ثم يتم تصوير حقوق الملكية بأكبر من الحقيقة وما ذلك إلا سبب رسملة مصروفات البحث والاستكشاف غير الناجحة ( السلبية ) ، وكذلك فمن الملاحظ أن الشركات التي تتبع التكلفة الكلية تتجه لتخصيص جزء كبير من مواردها المالية لنشاط البحث والاستكشاف وذلك نتيجة الحقيقة السابقة . أما بالنسبة للشركات التي تتبع طريقة الجهود الناجحة فمن المتوقع أن تقوم بنشاط التنمية أكثر من نشاط البحث والاستكشاف<sup>(١)</sup> .

وبصدد تقييم هاتين الطريقتين التقليديتين فكما سبق القول لن يتعرض الباحث لمزايا وعيوب كل طريقة عن الأخرى حيث تعرضت لذلك العديد من المراجع والأبحاث العلمية ، وإنما يتعرض هنا لنقد الطريقتين معا حيث يرى الباحث أن هناك محددات لاستخدامها يمكن إيجازها فيما يلي :

١ - أنه من المعروف أن اكتشاف الحقول والآبار غير الناجحة ( السلبية ) هي نفس الحدث بالنسبة لجميع الشركات ومن ثم فإنه يلزم أن تكون المعالجة المحاسبية واحدة ، وأن ما يراه البعض من أن شركات البترول تختلف من حيث الحجم ، الملكية .. الخ مما يبرر إمكانية استخدام طرق مختلفة يمكن الرد عليه بأن هذا لا يغير من الحقائق المرتبطة بعملية الاستكشاف واستخراج وإنتاج البترول

وخصائص وطبيعة تلك الصناعة ومن ثم لا يبرر وجود مفاهيم محاسبية مختلفة ، ولهذا فإن الباحث يرى أن نفقات البحث والاستكشاف يجب أن تعالج بطريقة موحدة ، فلا يعقل أن تقوم مجموعة من الشركات بمعالجتها كأصل من الأصول ومجموعة أخرى من الشركات تعالجها كمصروف أو خسارة .

٢ - يتم إعداد القوائم المالية لشركات البترول التي تقوم باستخدام أي من هاتين الطريقتين في ظل مبدأ التكلفة التاريخية حيث تظهر أصول الشركة بالتكلفة ، وعلى ذلك فالأصول الرئيسية التي تظهر في قائمة المركز المالي لتلك الشركات تمثل النفقات المرسلة لنشاط البحث والاستكشاف ومن المتفق عليه في مجال صناعة البترول أنه لا توجد هناك علاقة سببية بالضرورة بين تلك النفقات التي تحملتها الشركة لهذا النشاط ونجاح عمليات البحث والاستكشاف ، فلو أن هناك شركتي بترول اكتشفتا مخزون متماثلا من الاحتياطي - من حيث الكمية والمواصفات - وتحملت إحداهما مصروفات أكبر فإنها ستقوم بتسجيل نفس الأصل ولكن بقيمة أكبر من الشركة الأخرى .

٣ - تربط هاتين الطريقتان عادة فيما بين أسعار بيع البترول والتكاليف ، ومن المعروف أنه في مجال صناعة البترول هناك شك في وجود مثل تلك العلاقة ، فالملاحظ أنه في الآونة الأخيرة تذبذبت أسعار البترول بدرجة كبيرة ، نظرا لوجود عوامل عديدة تؤثر في هذه الأسعار وأهمها سياسات تنظيمات الدول المصدرة للبترول - وحرب أكتوبر أفضل مثال لذلك - كذلك سياسات الدول المستوردة له بالإضافة إلى وجود منتجات بديلة من عدمه ، وما تكاليف الإنتاج في صناعة البترول إلا عاملا واحدا من مجموعة تلك العوامل المؤثرة على سعره .

٤ - تفقد هاتين الطريقتان نظرا لاتباعهما مبدأ التكلفة التاريخية مسايرتهما للتطور في الفكر المحاسبي والخاص بمعالجة أثر انخفاض القوة الشرائية للنقود على البيانات المحاسبية حيث تفعل إجراءاتهما هذا الموضوع ومن ثم يمكن القول بأن القوائم المالية المعدة طبقا لأي من الطريقتين لا تكون معبرة .

( ٢ ) مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي من البترول

من المتفق عليه أن الظروف الاقتصادية العالمية غير المستقرة خلال الآونة الأخيرة قد جعلت المحاسبين يقومون بإعادة تقييم مدى ملائمة التكلفة التاريخية ( تكلفة الاستحواذ ) على أساس أنها الأداة الوحيدة بصدد إعداد القوائم المالية ، حيث قام مجلس معايير المحاسبة المالية<sup>(٢)</sup> بإصدار بيان يتطلب من المنشآت التقرير عن بيانات أسعار العملة والتكلفة الجارية كإفصاحات مكملة للقوائم المالية التي يتم إعدادها على أساس التكلفة التاريخية .

هذا وقد أكد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في هذا الصدد على أن التطبيق الموحد لذلك البيان قد يكون غير قابل للتطبيق العمل ، حيث أن هناك العديد من الأنشطة قد تواجه مشكلات في التطبيق تتعلق بعملية تحديد التكلفة الجارية لأصولها ، ومن تلك الأنشطة صناعة البترول والغاز والتي تتميز - في رأي الـ FASB - بخاصية الصعوبات المتعددة التي تواجه تطبيق مفهوم التكلفة الجارية . لقد أصبح من المتعارف عليه أن القوائم المالية التي يتم إعدادها على أساس التكلفة التاريخية في مجال صناعة البترول والغاز - على الأقل بالنسبة لأغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية - أصبحت محدودة الاستخدام بسبب التغيرات المستمرة في أسعار البترول والتي أصبحت ملحوظة بشكل كبير في الآونة

(1) Deakin, Edwards B., "An Analysis of Differences Between Non-Major oil Firms Using Successful Efforts and Full Cost Methods. The Accounting Review" ( October, 1979, P. 723 ).

(2) Financial Accounting Standards Board., "Statement of Financial Accounting Standards No. 33," Financial Reporting and Changing Prices.", ( Stamford Conn.,: FASB, 1979 ), PP. 77-80.

الآخيرة ، إن تلك القوائم المنشورة لشركات البترول على أساس التكلفة التاريخية - خصوصاً قائمة المركز المالي - يمكن فقط أن توضح معلومات مؤكدة عن الأداء الفعلي لتلك الشركات .

ونتيجة لهذا القصور وبالإضافة إلى المحددات الأخرى لطريقتي التكاليف الكلية والمجهودات الناجحة والتي أوضحها الباحث في موضع سابق ، فقد اتجهت الهيئات المهنية والعلمية<sup>(١)</sup> في مجال المحاسبة إلى العزوف عن استخدام تلك الطرق التقليدية والتي تعتمد أساساً على التكلفة التاريخية إلى استخدام مدخل آخر وهو مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي بصدد المحاسبة عن نفقات البحث والاستكشاف . وذلك بهدف تقديم مقياس أفضل لدى نجاح شركات البترول في الحصول على (إيجاد) احتياطيات مؤكدة جديدة من البترول والغاز ، أكثر مما تقدمه الطرق التقليدية في القوائم المالية المعدة على أساسها ، والجدير بالذكر أن الطلب على البيانات الخاصة بكميات الاحتياطي والإفصاح عنها في مجال صناعة البترول ليس وليد السنوات الأخيرة فقط وإنما يرجع إلى W.A Paton & Littleton في كتابهما «An Introduction to Corporate Accounting Standrs» عام ١٩٤٠ ، وإنما في السنوات الأخيرة قد بلورت الفكرة وتأكدت بتطبيق مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي من البترول والغاز .

هذا ويمكن تلخيص الخطوات الرئيسية (أو المتطلبات) لمدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي بصدد المعالجة المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف فيما يلي:<sup>(٢)</sup>

١ - تقدير كميات الاحتياطي المؤكدة من البترول والغاز :-

يجب على الشركة تقدير كل من كميات الاحتياطي المؤكدة سواء تلك التي تم تنميتها أو لم يتم تنميتها وذلك في نهاية العام (الاحتياطيات المؤكدة هي تلك التي يمكن استرداد تكاليفها طبقاً للأسعار السائدة والأساليب التكنولوجية المستخدمة في مجال الصناعة) .

٢ - تقدير الإنتاج المستقبلي من البترول والغاز :-

تقوم الشركة بتقدير كمية البترول والغاز التي يتم إنتاجها من كل حقل أو بئر خلال الفترات المستقبلية حتى تنضب تلك الاحتياطيات<sup>(٣)</sup> .

٣ - تحديد متوسط تكلفة الإنتاج وإسعار البيع للبترول والغاز الذي تم إنتاجه وذلك في نهاية العام ، حيث يفترض هذا المدخل أن تلك الأسعار والتكاليف الموجودة في نهاية العام الحالي ستستمر مستقبلاً ومن ثم يتم استخدامها في الخطوات التالية .

٤ - تقدير التدفقات النقدية المستقبلية :- ويتم الحصول على التدفقات النقدية لسنة ما بطرح تكاليف الإنتاج المقدرة لتلك السنة

(بناء على خبرة العام الحالي) من ناتج الإنتاج المقدّر لنفس السنة وذلك باستخدام أسعار البيع للعام الحالي ، مع ملاحظة أنه في حالة الحقول ذات الاحتياطيات المؤكدة التي لم يتم تنميتها يجب أيضاً أن يتم خصم تكاليف التنمية المقدرة لكل سنة على حدة .

٥ - حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية :-

وذلك باستخدام معدل خصم موحد وهو ١٠٪ لخصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة .

ومن تلك الإجراءات اللازمة لتطبيق هذا المدخل يتضح أنه محاولة لتعديل قائمة الدخل على الأقل بالنسبة للاحتياطيات المؤكدة من البترول والغاز باستخدام مدخل بديل وهو مدخل التدفقات النقدية المخصومة (أو القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية) .

ومن الملاحظ أن هناك شبه أجماع فيما بين المحاسبين الباحثين على استخدام أسلوب التدفقات النقدية المخصومة في مجال تقويم الأصول<sup>(٤)</sup> ، أما عن استخدام مثل هذا الأسلوب بصدد قياس الدخل المستقبلي فإن هذا المفهوم يعتبر حديثاً نسبياً ، ففي مجال استخدام أسلوب التدفقات النقدية المخصومة في مجال تقويم الأصول فإنه يتم تحليل مقدار وتوقيتات الإيرادات المستقبلية التي يتم الحصول عليها ، وكذا التكاليف المستقبلية

(١) من أمثلة ذلك :

- Securities and Exchange Commission., Accounting Series Release, (No. 269., 1979).
- Securities and Exchange Commission., Accounting Series Release, (No. 289-1981).
- Financial Accounting Standards Board., "Statement of Financial Accounting Standards No. 69., "Disclosures about Oil and Gas Producing Activities., "(Stamford, Conn., : FASB, 1982).

(٢) بتصرف عن :

- Dharan Bale G., "Expectation Models and Potential Information Content of Oil and Gas Reserve Value Disclosures.", The Accounting Review; (April, 1984, PP.202- 203).

(٣) عادة ماتقوم شركات البترول في هذا الصدد بتحديد معدلات الإنتاج المثلّي المعتادة على أن يكون لها المرونة - طبقاً لظروفها - في إجراء تعديلات على الإنتاج المقدّر ، ونظراً لأن تقديرات الاحتياطي تؤثر على الإنتاج المخطط والعكس صحيح ، فإن الشركات عادة ماتقوم بالخطوتين (١) ، (٢) في نفس الوقت .

(٤) د . عبد العزيز فهمي هيكل ، أساليب تقييم الاستثمارات : مدخل إلى دراسات الجدوى باستخدام الكمبيوتر . (بيروت : دار الراتب الجامعية ، ١٩٨٥) ص ٧١ - ٩٦ .

- Van, Horne., & James, C., "Financial Management and Policy (New Jersey : Prentice- Hall, Inc., 1980), PP.203-207.
- Lee, T.A., "Cash Flow Accounting : Profit and Refformance Measurement; A Response to a Challenging ." Accounting and Business Research; (Spring, 1985, PP. 93- 97. ).

# الاحتياطي النقدي المستقبلي

## الاحتياطي النقدي المستقبلي

المختلفة للأصل والمخاطر النسبية والعائد المرتبط بتلك التدفقات الصافية والذي يتم تقييمه على أساس معدل خصم مناسب . ويتم التعبير عن القيمة الحالية للأصل رياضياً بالمعادلة الآتية: (٢)

$$\begin{aligned} \text{ص} &= \frac{\text{ن}}{\text{ت ف}} \\ \text{حيث} & \text{ف} = \text{صفر} (١ + \text{ع}) \text{ ف} \\ \text{ص} &= \text{القيمة الحالية للأصل} \\ & \text{(الآن حيث الزمن صفر)} \\ \text{ت ف} &= \text{صافي التدفقات النقدية} \\ & \text{المتوقعة للأصل خلال فترة} \\ & \text{(ف) من عمر الأصل المقدر} \\ & \text{بـ(ن) من السنوات .} \\ \text{ع} &= \text{معدل العائد المطلوب} \\ & \text{(أو معدل الخصم لأصول} \\ & \text{ذات مخاطر معادلة لمخاطر} \\ & \text{هذا الأصل) .} \end{aligned}$$

ويرى الباحث أن النموذج السابق يمكن تطبيقه بصدق بقياس الدخل ، حيث أنه من المعروف أن الأصل يتوقع أن يتولد عنه عائد بنسبة ع/ % (معدل العائد) خلال الفترة ، ومن ثم يمكن القول من ناحية أخرى بأن مقدار الدخل المتوقع هو ناتج ضرب كل من قيمة الاستثمار في الأصل ومعدل العائد المتوقع ع/ % ومن ثم التعبير عن ذلك رياضياً بالمعادلة التالية :-

$$\begin{aligned} \text{د ف} &= \text{ع} \times \text{ق ف} \\ \text{حيث} & \text{د ف} = \text{الدخل المتوقع للفترة ف} . \\ \text{ع} &= \text{معدل العائد المطلوب (معدل الخصم} \\ & \text{لأصول ذات مخاطر معادلة لمخاطر هذا} \\ & \text{الأصل) .} \\ \text{ق ف} &= \text{قيمة الأصل في بداية الفترة ف،} \\ & \text{مثلاً ، في وقت ف - ١} \end{aligned}$$

وعن طريق هذه المعادلة يمكن حساب التدفقات النقدية المستقبلية. للدخل طبقاً لهذا المدخل ، ويوضح ملحق رقم (١) في نهاية البحث تلك الحسابات الخاصة بالدخل المتوقع .

ومن الملاحظ أن قائمة الدخل طبقاً لمدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي تختلف جوهرياً عن قائمة الدخل طبقاً للطرق التقليدية في ناحيتين أساسيتين :

**الأولى :** في الوقت الذي تستخدم فيه الطرق التقليدية « احتياطي النفاد » على أساس التكلفة التاريخية للاحتياطيات فإن مدخل الإفصاح يأخذ في الاعتبار الزيادة أو النقص في القيمة الحالية للاحتياطيات المؤكدة باستخدام التدفقات النقدية المستقبلية .

**الثانية :** بينما أن الطرق المحاسبية التقليدية لمعالجة نفقات البحث والاستكشاف تقوم - كما سبق إيضاحه من قبل - على أساس رسمة تلك النفقات للاحتياطيات المؤكدة (سواء طريقة التكاليف الكلية أو المجهودات الناجمة) واستهلاكها خلال العمر المقدر لتلك الاحتياطيات ، فإن مدخل القيمة الحالية يعتبر تلك التكاليف مصروفات تتعلق بالفترة التي حدثت فيها . مع ملاحظة أن القيمة الحالية للتغيرات في الاحتياطيات المؤكدة نتيجة نشاط البحث والاستكشاف يتم رسمتها .

هذا ويعبر التغير (بالزيادة أو النقص) في صافي قيمة الاحتياطيات المؤكدة عن التأثير المشترك للعوامل الآتية :

- الاكتشافات البترولية نتيجة نشاط البحث والاستكشاف .

- أي تعديلات في أسعار أو تكاليف الاحتياطيات الموجودة .

- إنتاج وبيع بترول من الاحتياطيات المؤكدة . ويوضح ملحق رقم (٢) مقارنة لقائمتي الدخل والمركز المالي معدتين وفقاً للطرق التقليدية وقائمتي دخل ومركز مالي معدتين وفقاً لمدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي ويلاحظ منها ما يلي :

- يتم تحديد أصول قائمة المركز المالي وفقاً لمدخل الإفصاح على أساس احتياطيات البترول والغاز المؤكدة وليس على أساس التكاليف المرسمة ، وكذلك فإن قائمة الدخل طبقاً لذلك المدخل تتضمن القيمة الحالية لصافي الإضافات للاحتياطي المؤكدة مطروحة منها نفقات البحث والاستكشاف خلال الفترة (سواء كانت ناجحة أم لا) وذلك بالإضافة إلى المبيعات من البترول والغاز بالمفهوم التقليدي مطروحة منها مصروفات التشغيل والمصروفات الأخرى .

- إن استخدام مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي ينتج عنه زيادة في صافي الدخل إذا ما قوبل بصافي الدخل الناتج عن الطرق التقليدية فمن الملحق رقم (٢) يتضح أن هناك صافي دخل قدره ٢٨٠٠٠٠ جم باستخدام مدخل الإفصاح ، أما إذا ما تم استخدام المدخل التقليدي المبني على أساس التكلفة التاريخية فإنه ينتج عنه خسارة قدرها ٥٤٠٠٠٠ جم ، ويؤكد ذلك الدراسة الميدانية (١) التي تمت بهذا الخصوص والتي أثبتت أن صافي الدخل الناتج عن استخدام مدخل الإفصاح يزيد على صافي الدخل باستخدام أي من الطرق التقليدية .

ويرى الباحث أنه رغم بعض المحددات الملزمة لهذا المدخل - والتي يتم مناقشتها فيما بعد - فإن هذا المدخل يمكن أن يكون له نتائج

(١) بنصرف عن :

- Kaplan, Robertss., "Advanced Management Accounting.", (New Jersey : Prentice- Hall, Inc., 1982), PP. 526.533.

- Bodenhorn, Diran., "Balance Sheet Item as the Present Value of Future Cash Flows.", Journal of Business Finance & Accounting ; Winter, 1984, P. 509 .

(2) (Benjamin, Wahjudi P, & MC Enroe, John E., "The SEC Overruling of SFAS 19 and the Behavior of Security Returns.", Journal of Business Finance & Accounting, (V.10, N,2,1983, P.243).

الفترة المستقبلية على أساس أسعار العام الحالي تفقد هذا المدخل تلك الميزة والتي عن طريقها يتم إلغاء أثر تغيرات الأسعار خلال الفترات القادمة.

(هـ) تستخدم إجراءات هذا المدخل بصدد حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية معدل خصم ثابت وهو ١٠٪ ورغم أن تبرير ذلك المطلب هو تجنب بعض اللابائية بصدد قياس القيمة العادلة باستخدام معدل خصم محدد<sup>(٣)</sup> إلا أن الباحث يرى أن تحديد ذلك المعدل بـ ١٠٪ يعتبر معدل خصم تحكيمي ، حيث أن استخدام معدل واحد يعتبر غير من بدرجة كبيرة ، بالإضافة إلى أنه قد يكون غير مناسب للتطبيق لجميع الشركات وفي جميع البلدان وفي جميع الأوقات وفي جميع ظروف التشغيل للشركة الواحدة ، إن معدل الخصم الذي يجب استخدامه لحساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية طبقاً لمدخل الإفصاح يجب أن يعكس كلا من الهيكل العام لسعر الفائدة لكل بلد على حدة ، بالإضافة إلى أن هذا المعدل يجب أن يأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقد وهو ما يطلق عليه في النظرية الكينزية الكفاية الحدية لرأس المال .

(و) بالإضافة إلى عنصر عدم التأكد الملازم لتقديرات كميات الاحتياطي ومن ثم وجود عنصر التقدير الشخصي فيها ، فإنه من الملاحظ أن عملية تغطية واسترداد تلك الاحتياطيات تكون محفوفة بالعديد من عناصر المخاطرة ، والتي قد تختلف فيما بين الشركات وقد تختلف من وقت لآخر بالنسبة للشركة الواحدة ، ومن أهم هذه المخاطر :

#### ١ - جودة الاحتياطيات :-

حيث تتأثر القيمة الاقتصادية للاحتياطيات من البترول بدرجة كبيرة بمواصفات تلك الاحتياطيات ، ومثل تلك المواصفات تحددها

(ب) تتطلب إجراءات مدخل الإفصاح أن تقوم كل شركة بتقدير كميات الإنتاج المستقبل لكل حقل بترولي ، ومن المعروف في مجال صناعة البترول أن هذه البيانات يمكن أن تمتد تقديراتها لفترات طويلة قد تصل إلى ١٠ سنوات أو أكثر مما يوجد صعوبات بصدد التدبؤ بتقديرات كميات الإنتاج المستقبلية ، هذا بالإضافة إلى أن كميات الإنتاج المتوقعة لا يتم الإفصاح عنها من قبل شركات الإنتاج سواء على مستوى إجمالي أو على مستوى تفصيل لكل حقل بترولي على حدة في ظل قواعد الإفصاح الموجودة حالياً .

(ج) تستلزم إجراءات هذا المدخل بصدد تقدير التدفقات النقدية المستقبلية استخدام أسعار البيع والتكاليف الموجودة في نهاية العام وذلك بافتراض أن تكاليف الإنتاج وأسعار البيع ستتحركان معاً في اتجاه واحد غالباً إلى أعلى بسبب الاتجاهات التضخمية في الأسعار ، إلا أن الباحث يرى أن هذا الافتراض غير صحيح حيث أن أسعار البيع في مجال صناعة البترول تتأثر بعدة عوامل أكثر من تأثرها باتجاهات تكاليف الإنتاج ، ومن أهم تلك العوامل سلوك تنظيمات الدول المصدرة للبترول ، وأوضح مثال على ذلك ما حدث بهذا الخصوص أثناء حرب أكتوبر ١٩٧٣ ، بالإضافة إلى عوامل الطلب المختلفة على منتجات هذه الصناعة ، كذلك فإن أسعار البترول تختلف من موقع لآخر ، وكذلك تختلف من وقت لآخر حسب توقيت الاكتشافات مما يجعل من الصعوبة بمكان تحديد أي من الأسعار يؤخذ بها في هذا الصدد .

(د) إن من أهم مميزات أسلوب التدفقات النقدية والذي يقوم عليه مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي هو القيمة الزمنية للنقد حيث أن العمليات النقدية تعكس أسعار الفترة التي تحدث فيها<sup>(٢)</sup> ومن ثم فإن تثبيت الأسعار خلال

إيجابية حيث أن قائمتي المركز المالي والدخل لشركات البترول المعدة على أساس هذا المدخل ستعكس الأصول الحقيقية لتلك الشركات حيث أن احتياطي البترول هو الذي يولد الإيرادات المستقبلية بمفهوم الأصول السابق ذكره - وليست التكاليف التاريخية التي تحملتها الشركة في سبيل الحصول على تلك الاحتياطيات ، وعلى ذلك يمكن القول إن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية باستخدام ذلك المدخل أكثر مناسبة لخدمة تلك القوائم .

### (٣) مشكلات تطبيق مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي

لقد ارتبط تطبيق مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي ببعض المحددات والتي جعلت مميزات ذات فائدة محدودة ومن ثم أصبح استخدام هذا المدخل محدوداً من قبل شركات البترول والغاز ، ويرى الباحث أن تلك المحددات إنما ترجع أساساً إلى أن إجراءات هذا المدخل ارتبطت بدرجة كبيرة بعنصر التقدير الشخصي إلى حد كبير ، وذلك بالإضافة إلى عامل عدم التأكد والذي يعتبر سمة أساسية من سمات نشاط البحث والاستكشاف ، ويعرض الباحث فيما يلي لأهم مشكلات (محددات) هذا المدخل في مجال المعالجة المحاسبية لنشاط البحث والاستكشاف .

(١) تتطلب إجراءات مدخل الإفصاح أن تقوم الشركة بتقدير كميات الاحتياطي المؤكد من البترول والغاز ، ومن المعروف أن شركات البترول تبني معلومات الاحتياطي الخاص بها على أساس التقديرات التي يقوم بها الفنيون ، وتلك التقديرات قد تختلف بدرجة كبيرة من عام لآخر<sup>(١)</sup> ومن الواضح أن تلك التقديرات تختلف من عام لآخر بسبب وجود عنصر التقدير الشخصي .

(1) Poter, Stanly., "Study of the Subjectivity of Reserve Estimates and its Relation to Financial Reporting.", (New Yourk : Petroleum Publishing co., 1980 ), P.64.

(2) Lee, T.A., "Cash Flow Accounting and Corporate Financial Reporting.", in M, Bromwich and A, Hopwood (eds)., (Essays in Britich Accounting Research, Pitman, 1981 ), PP. 163- 170.

(3) Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Standards No. 39., "Financial Reporting and Changing Prices : Specialized Assets- Minting, Oil and Gas.", ( Stamford, Conn., : FASB, 1980 ).

## التدفقات النقدية من أنشطة إنتاج البترول

للعام المنتهى في ١٢/٣١ / ١٩

المبيعات من البترول  
قيمة الاستخدام الداخلي

بسر السوق

يطرح تكاليف الإنتاج

صافي الإيرادات من إنتاج البترول

التكاليف الأخرى التي تحملتها الشركة :-

نفقات البحث والاستكشاف

مخصص ضرائب الدخل عن الفترة

الزيادة في صافي الإيرادات من إنتاج ( × × )  
البترول عن التكاليف التي تم تحملها خلال  
الفترة للحصول على احتياطات جديدة .

( ٢ ) يتطلب مدخل الإفصاح أن يتم اعتبار جميع نفقات البحث والاستكشاف مصروفات إيرادية يتم تحميلها لإيرادات الفترة التي حدثت خلالها ، إلا أنه بخصوص المشروعات الضخمة والتي يتم فيها استثمار مبالغ كبيرة جداً ، فإن تطبيق هذه الفكرة عليها ينتج عنه خسائر كبيرة عند تقييم ربحية المشروعات ، مما يؤدي إلى إحباط لتلك الشركات التي تقوم بمثل هذه المشروعات وقد تحجم تلك الشركات عن المخاطرة في استثمار مثل تلك المبالغ ، لذلك فإن الباحث يرى أنه نظراً لأن مدخل الإفصاح يعتبر ما يدخل ضمن الأصول هو الاحتياطات المؤكدة وليست نفقات البحث والاستكشاف ، فإنه يجب تطبيق أسلوب يتم عن طريقه تأجيل تكاليف مثل هذه المشروعات الضخمة حتى يتم تقدير قيمة الممتلكات من الاحتياطات الناتجة عن تلك المشروعات وأن هذا الإجراء يتفق إلى حد كبير مع العرف المحاسبي .

ويتم التعرف على الاحتياطات المؤكدة في هذا الصدد عندما تتوفر معلومات كافية عن

## ( ٤ ) بعض المقترحات لمعالجة

مشكلات مدخل الإفصاح عن

### تقديرات الاحتياطي

يرى الباحث أن مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي من البترول والغاز يصعد المعالجة المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف يعتبر مدخلاً جيداً في هذا المجال حيث أنه - كما سبق إيضاحه - يتقاضي معظم المشكلات المرتبطة بالطرق التقليدية ، بالإضافة إلى أنه يتمشى مع التطور في الفكر المحاسبي وخصوصاً فيما يتعلق بضرورة الإفصاح عن التكاليف الجارية وليس فقط التكاليف التاريخية ، إلا أن المشكلات السابق إيضاحها والمرتبطة بذلك المدخل جعلت شركات البترول شديدة الحذر والتباطؤ في استخدام ذلك المدخل ، إلا أنه يمكن تقديم المقترحات التالية لمعالجة تلك المشكلات أو الرد على ما قد يرى البعض أنه مشكلات في تطبيق هذا المدخل :

( ١ ) ترتبط العديد من أوجه النقد لمدخل الإفصاح على أساس أنه يعتمد أساساً على أن الإيرادات طبقاً لهذا المدخل تتركز على التدفقات النقدية المستقبلية وما يرتبط بها من تقديرات للاحتياطات المؤكدة وأسعار البيع ، ومن ثم فإن الباحث يقترح في هذا المجال أن يتم فصل الجزء الخاص ببيانات التدفقات النقدية المستقبلية في قائمة مستقلة مع إعطائها أهمية مساوية للقائمة الأساسية وهي قائمة الدخل والتي تتضمن فقط التدفقات النقدية الحالية بالإضافة إلى التكاليف التي تم تحملها فعلاً والتي تتفق مع أساس الاستحقاق في المحاسبة وكذلك مع متطلبات مصلحة الضرائب أي أن هذه الفكرة ستؤكد على التدفقات النقدية الحالية الناتجة عنه أو السلازمة لأنشطة البحث والاستكشاف والإنتاج ، هذا ويمكن أن تصور بالشكل التالي :

كثافة البترول الخام ، نسبة الشوائب الموجودة مثل عنصر الكبريت ونسبة المواد الشمعية والبرافينية .

٢ - درجة تركيز أو تشتت الاحتياطات : فإنه مع ثبات العوامل الأخرى ، وجود عدد قليل من المواقع الجغرافية بها احتياطات كبيرة أفضل من وجود نفس الكمية من الاحتياطات ولكنها موزعة على عدد كبير من المواقع .

٣ - الأساليب الفنية المستخدمة : استخراج الاحتياطي .

٤ - الأحداث السياسية المحيطة : حيث تتأثر إمكانية الحصول على الاحتياطات ومعدلات الإنتاج وتكاليف الإنتاج .. الخ ، بدرجة كبيرة بالأحداث السياسية المحيطة فمثلاً منذ حوالي ١٥ عاماً كانت الاحتياطات البترولية في كل من إيران والعراق تعتبر مؤكدة نسبياً بالمقارنة بالاحتياطات الموجودة مثلاً في الشرق الأقصى ، ولكن بالتأكيد فإن الوضع يختلف الآن بسبب الحرب العراقية الإيرانية .

٥ - المواقع : حيث تتأثر قيمة الاحتياطات بالموقع وخصوصاً إذا ما كانت الاحتياطات في مناطق بعيدة أو يصعب الوصول إليها ، أن تلك العوامل مثل مدى البعد عن خطوط أنابيب نقل الخام ، أو الأسواق ، أو عمق الماء في حالة الاحتياطات الموجودة في البحر تؤثر بدرجة كبيرة في تحديد قيمة الاحتياطي من البترول .

( ز ) يؤدي إعداد القوائم المالية طبقاً لهذا المدخل إلى مشكلات تتعلق بالمحاسبة الضريبية لشركات البترول نظراً لأن هذا المدخل يعتبر القيمة الحالية لصافي الإضافات للاحتياطي المؤكد من ضمن إيرادات الفترة وليس فقط حسب ما تم إنتاجه وبيعه فعلياً من البترول طبقاً للطرق التقليدية السابق إيضاحها مما يؤدي إلى أن الوعاء الضريبي وبالتالي ضريبة الدخل ستكون أكبر في حالة اتباع هذا المدخل عنه في حالة اتباع الطرق الأخرى .

الاحتياطيات والتي يتم تقييمها لتتم عملية توزيع للتكاليف التي تحملها المشروع - والتي كانت مؤجلة - ما بين :

- الاحتياطيات المؤكدة الحالية .  
- الاحتياطيات المتوقعة أن يتم تأكيدها في المستقبل .

ويمكن أن يتم البدء في عملية التوزيع هذه ، عندما تكون قيمة الاحتياطيات المؤكدة مساوية للتكاليف التي تم تحميلها على المشروع .  
( ٣ ) بالنسبة للمشكلة الضرائبية والخاصة بأن الوعاء الضريبي للشركة سيكون أكبر في حالة اتباع هذا المدخل ، يرى الباحث اتباع الخطوات التالية للوصول إلى وعاء ضريبي فعل في ظل استخدام هذا المدخل يمكن أن تكون كالآتي :

\* يتم البدء بالقيمة الحالية للايرادات المستقبلية من الاحتياطيات المؤكدة ويطرح منها :-

أ - التكلفة التاريخية المرسلات لنفقات البحث والاستكشاف وتكلفة المعدات ومصروفات استئجار المعدات لهذا الغرض .

ب - القيمة الحالية للتكاليف المستقبلية المقدرة والخاصة بتنمية الاحتياطيات المؤكدة .

والناتج في هذه الحالة يعتبر الدخل

المستقبل المتجمع والممثل لوعاء الضريبة في ظل مدخل الإفصاح .

\* يضرب هذا الوعاء في معدلات الضرائب السارية .

\* يطرح تأثير مقدار القيمة الحالية لتخفيضات الضرائب بسبب الاستثمارات وأي فروق دائمة مثل النفاذ القانوني وذلك للوصول إلى التزام الضريبة الدخيلة طبقاً لهذا المدخل .  
\* يتم استخراج مخصص ضريبة الدخل والذي يدرج بقائمة الدخل عن طريق استخراج الفرق بين :

أ - ضريبة الدخل المستحقة حالياً .  
ب - الفرق بين التزام ضريبة الدخل في بداية ونهاية العام طبقاً لمدخل الإفصاح بالطريقة الموضحة في الخطوات السابقة .

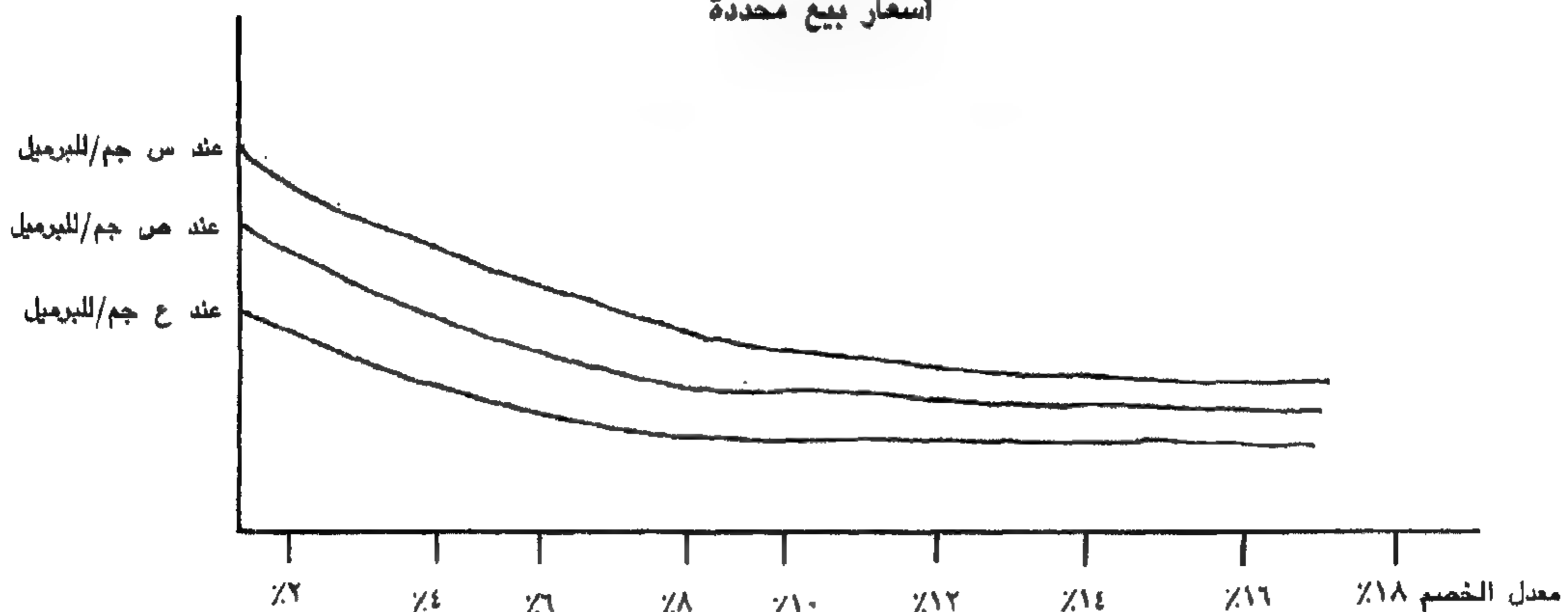
ويؤكد الباحث على أنه ليس بالضرورة أن هذا المقترح سيعكس القيمة الحالية للالتزامات الضرائبية المستقبلية المقدرة على الشركة نتيجة استخراج تلك الاحتياجات المؤكدة ، حيث أن هذا الانتاج سيتم خلال العديد من السنوات ومن ثم فإن ضريبة الدخل الفعلية ستتأثر بالعديد من العوامل مثل توقيتات الإنتاج ، أي تغييرات في قوانين الضرائب ، نتائج عمليات البحث والاستكشاف المستقبلية .. الخ ، إلا أن

الباحث يرى أن هذا المقترح يعتبر قريباً من الدقة إلى حد كبير بالإضافة إلى الأخذ في الاعتبار إجراءات مدخل الإفصاح بصدد تقييم الاحتياطيات البترولية .

( ٤ ) إن واحداً من أهم الانتقادات الموجهة لمدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي البترولي هو استخدام معدل خصم ثابت وهو ١٠٪ بصدد حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية ونظراً لأهمية معدل الخصم المستخدم لتحديد القيمة الحالية لأي تدفق نقدي مستقبلي فإنه يجب أن يعكس عوامل عديدة تم مناقشتها في الجزء السابق ، وتتعدد المشكلة أكثر باستخدام سعر بيع محدد ويتغير بعد ذلك .

ويرى الباحث أن يتم استخدام مقترح يعتمد أساساً على نموذج التدفقات النقدية للتحليل التقليدي لاستثمار رأس المال ، حيث يتم إيجاد علاقة بين القيمة الحالية لصافي الإيرادات المستقبلية المقدرة من الاحتياطيات المؤكدة من البترول ومعدلات خصم متعددة وذلك عند أسعار بيع مختلفة كما يتضح من الشكل المبسط التالي :

العلاقة بين القيمة الحالية لصافي الإيرادات المستقبلية والمقدرة ومعدلات الخصم عند أسعار بيع محددة



ملحوظة :

س ، ص ، ع هي أسعار بيع للبترول وقد تكون السعر الحال وعدة أسعار متوقعة . ويوضح هذا الشكل عدة قيم مالية موضحة لأسعار بيع مختلفة ومعدلات خصم مختلفة ، حيث يمكن للشركة عن طريق تلك المعلومات

تحديد توقعاتها وأفضليات المخاطرة بالنسبة لها بدلاً من الاعتماد على معدل خصم واحد تحكماً .

( ٥ ) بالنسبة للنقد الموجه لمدخل الإفصاح والخاص بضرورة قيام الشركة بتقدير كميات الاحتياطي من البترول ، فإنه حتى

بالنسبة للطرق التقليدية فإنها تستخدم ما يطلق عليه « طريقة وحدة المنتج » بغرض استهلاك نفقات البحث والاستكشاف والتي تم رسمتها في ظل أي من الطريقتين وهي :

كميات الإنتاج خلال الفترة  
إجمالي الاحتياطيات المقدرة  $\times$  إجمالي النفقات  
الرسملة

وعلى ذلك فإنه يجب أن تقوم الشركة بتقدير الاحتياطيات في ظل أية طريقة ومن ثم فلا تعتبر مشكلة تواجه مدخل الإفصاح فقط ، وإنما يجب على الشركة استخدام الأساليب العملية بقدر الإمكان في هذا المجال .

### نتائج وتوصيات البحث

قام الباحث بدراسة تحليلية انتقادية لمشكلة استغرقت وقتاً طويلاً وظهرت بصدها آراء عديدة مما أدى إلى ارتباك وتباين في مجال التطبيق وهي مشكلة المعالجة المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف في مجال البترول ، حيث استعرض الطرق التقليدية التي استخدمت في هذا المجال ، ثم دراسة تحليلية لمدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطيات والمشكلات التي تحد من استخدام شركات البترول له ، ثم بعض المقترحات التي يراها الباحث لمعالجة أهم تلك المشكلات .

هذا ويمكن تلخيص أهم نتائج وتوصيات البحث فيما يلي :

( ١ ) يتميز نشاط البحث والاستكشاف في مجال صناعة البترول بسمات معينة وبالإضافة إلى ما يمثلته الانفاق على هذا النشاط من مبالغ كبيرة مما يجعل من الضروري البحث عن معالجة محاسبية ملائمة تأخذ في الاعتبار تلك الظروف .

( ٢ ) يمكن القول بأنه حتى وقت قريب كانت هناك طريقتان تستخدمان في معالجة نفقات البحث والاستكشاف وقد ترددت الهيئات العلمية والمهنية في اتباع أي من الطريقتين أو كليهما بالنسبة لشركات البترول وهما طريقة التكاليف الكلية وطريقة المجهودات الناجحة وقد حدد الباحث أن هناك مجالين رئيسيين للاختلاف بينهما وهما :

- أنواع النفقات التي يتم رسملتها .  
- تحديد حجم مركز التكلفة .

وهناك عدة انتقادات يمكن توجيهها لكلا الطريقتين تجعل استخدام أي منهما ذات فائدة محدودة وأهم تلك الانتقادات أنهما لا تساهمان في التطور في الفكر المحاسبي .

( ٣ ) أن اتباع إحدى هاتين الطريقتين التقليديتين دون الأخرى يمكن أن يكون له تأثير على القوائم المالية لشركات البترول ، وبطريقة مشابهة لتأثير تخصيص وتوزيع التكاليف بالنسبة لتقويم المخزون في الشركات الصناعية .

( ٤ ) يرى الباحث أنه يجب معالجة نفقات البحث والاستكشاف بطريقة موحدة بالنسبة لجميع شركات البترول ، فلا يتصور أن تقوم مجموعة من الشركات بمعالجتها كأصل من الأصول ومجموعة أخرى من الشركات تعالجها كمصروف أو خسارة .

( ٥ ) يعتمد مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطيات على مفهوم التدفقات النقدية المخصومة ، حيث يعتبر ما يدخل ضمن الأصول هو القيمة الحالية لل إيرادات

المستقبلية من الاحتياطيات المؤكدة ، وليست رسملة نفقات البحث والاستكشاف سواء جميعها أو ما يتعلق بالمجهودات الناجحة فقط ، كذلك فإن نفقات البحث والاستكشاف تعتبر جميعها طبقاً لذلك المدخل نفقات إيرادية متعلقة بالفترة بصرف النظر عن نتائجها الإيجابية أو السلبية .

( ٦ ) يرى الباحث أن مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطيات - رغم المحددات الملزمة له - يمكن أن تكون له نتائج إيجابية ، حيث أن قائمة المركز المالي للشركة ستعكس الأصول الحقيقية لها نظراً لأن الاحتياطيات المؤكدة من البترول هي التي ستولد الإيرادات المستقبلية - وهذا ما يتطابق مع مفهوم الأصول المتفق عليه - وليست التكاليف التاريخية التي تحملتها الشركة في سبيل الحصول على تلك الاحتياطيات .

( ٧ ) يلزم تطبيق مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطيات بعض المشكلات التي حدثت من مميزات في التطبيق العملي ، وترجع تلك المشكلات أساساً إلى أن إجراءات هذا المدخل ارتبطت بدرجة كبيرة بعنصر التقدير الشخصي ، بالإضافة إلى عامل عدم التأكد والذي يُعتبر سمة أساسية من سمات نشاط البحث والاستكشاف .

( ٨ ) يرى الباحث أنه يمكن إلى درجة كبيرة إجراء بعض المعالجة لمشكلات مدخل الإفصاح بحيث يصبح قابلاً للتطبيق العملي بدرجة كبيرة من قبل شركات البترول والتي عرضها الباحث ويوصى بالأخذ بها في مجال التطبيق .

## مراجع البحث

### أولاً : المراجع العربية

١ - د . إبراهيم أحمد الصعيدي ، « المنظم المحاسبية في شركات البترول » ، ( القاهرة : مكتبة عين شمس ، ١٩٨٣ ) .  
٢ - الهيئة المصرية العامة للبترول ،

١ - التقرير السنوي ، ، ١٩٨٥ .  
٢ - د . محمد عصام الدين زايد ، « التنظيم المحاسبي في صناعة البترول » ، ( المنصورة : مكتبة الجلاء الجديدة

١ - د . إبراهيم أحمد الصعيدي ، « المنظم المحاسبية في شركات البترول » ، ( القاهرة : مكتبة عين شمس ، ١٩٨٣ ) .  
٢ - الهيئة المصرية العامة للبترول ،

## ثانيا : المراجع الأجنبية

- (1) Benjamin Wahjudi P, & MC Enroe, John E., «The SEC Overruling of SFAS 19 and the Behavior of Security Returns», **Journal of Business Finance & Accounting**, (V. 10, N,2, 1983 ).
- (2) Bodenhorn, Diran., «Balance Sheet Items as the Present Value of Future Cash Flows.», **Journal of Business Finance & Accounting**, (Winter, 1984).
- (3) Cairrie, T.R., «Oil and Gas Accounting : A Review of the Issues and Priorities», **Accounting and Business Research** (Spring, 1985).
- (4) Deakin, Edwards B., «An Analysis of Differences Between Nonmajor Oil Firms Using Successful Efforts and Full Cost Methods», **The Accounting Review**; (October, 1979).
- (5) Dharan, Bale G., «Expectation Models and Potential Information Content of Oil and Gas Reserve Value Disclosures», **The Accounting Review**; (April, 1984).
- (6) Financial Accounting Standards Board., «Statement of Financial Accounting Standards NO. 19», **Financial Accounting and Reporting By Oil and Gas Producing Companies**, (Stanford Conn., : FASB, 1977).
- (7) Financial Accounting Standards Board., «Statement of Financial Accounting Standards NO. 33, «Financial Reporting and Changing Prices»», (Stanford Conn., : FASB, 1979).
- (8) Financial Accounting Standards Board., «Statement of Financial Accounting Standards NO. 69», «Disclosure about Oil and Gas Producing Activities», (Stanford, Conn., : FASB, 1982 ).
- (9) Financial Accounting Standards Board, «Statement of Financial Accounting Standards NO. 39», «Financial Reporting and Changing Prices : Specialized Assets - Mining, Oil and Gas», (Stanford, Conn., : FASB, 1980).
- (10) Kaplan, Robertss., «Advanced Management Accounting», (New Jersey : Prentice - Hall, Inc., 1982).
- (11) Lee, T.A., «Cash Flow Accounting : Profit and Performance Measurement : A Response to a Challenge», **Accounting and Business Research**; ( Spring, 1985).
- (12) Lee, T, A.. «Cash Flow Accounting and Corporate Financial Reporting», in M. Bromwich and A. Hopwood (eds), (Essays in British Accounting Research, Pitman, 1981).
- (13) Porter, Stanly., «Study of the Subjectivity of Reserve Estimates and its Relation to Financial Reporting», (New York : Petroleum Publishing co., 1980).
- (14) Securities and Exchange Commission., (Accounting Series Release NO. 269., 1979).
- (15) Securities and Exchange Commission., (Accounting Series Release NO. 289, 1981).
- (16) Van, Horne., & James., C., «Financial Management and Policy», (New Jersey : Prentice-Hall, Inc., 1980).



# محاسبية النفط في صناعة البترول

## ملاحق البحث

### ملحق رقم ( ١ )

#### حساب الدخل المتوقع باستخدام التدفقات النقدية المستقبلية

بفرض أن إحدى شركات البترول بدأت العمل في أول يناير ١٩٨٧ بشراء أصول يتوقع أن تولد صافي نقدية محصلة قدرها ٥٠٠٠٠ جم كل عام خلال الأعوام الثلاثة القادمة ، وبفرض أن أصحاب المشروع يرغبون في تحقيق عائد على استثماراتهم بمعدل ٣٠٪ سنوياً ، فإنه يلزم أن يقوموا باستثمار مبلغ قدره ٩٠٨٠٠ جم في صورة أصول لتلك الشركة كما يتضح مما يلي :-

صافي المنتحولات النقدية  
المتوقعة في العام  
معامل القيمة الحالية لمبلغ  
١ جم يتم الحصول عليها  
سنوياً لعدد ٣ سنوات بمعدل ٣٠٪  
١,٨١٦

القيمة الحالية للأصول ٩٠٨٠٠ جم .  
وإذا ما قام أصحاب المشروع باستثمار المبلغ وهو ( ٩٠٨٠٠ جم ) فإن الدخل المتوقع عن العام الأول ١٩٨٧ باستخدام مفهوم القيمة الحالية باستخدام المعادلة الموضحة هو مبلغ ٢٧٢٤٠ جم كما يلي :  
قيمة الأصول في أول  
يناير ١٩٨٧ ٩٠٨٠٠ جنيه .  
× العائد المرغوب تحقيقه ٣٠٪  
الدخل المتوقع عن عام ١٩٨٧ هو ٢٧٢٤٠ جنيه .

ومن جهة أخرى يمكن القول بأن قيمة أصول الشركة من المتوقع أن تتناقص في نهاية عام ١٩٨٧ بما قيمته ٢٢٧٦٠ جنيه كالاتي :  
قيمة الأصول في أول يناير ١٩٨٧ هو ٩٠٨٠٠ جم .

(-) صافي التدفقات النقدية للعام الواحد × معامل القيمة الحالية .  
(-) ٥٠٠٠٠ جم لمبلغ ١ جم يتم الحصول عليه سنوياً لمدة سنتين بمعدل ٣٠٪  
١,٣٦٠٨ × ٣٠٪  
٩٠٨٠٠ جم  
٦٨٠٤٠ جم

النقص في قيمة الأصول خلال عام ١٩٨٧ (الاستهلاك) ٢٢٧٦٠ جم  
ومن ثم فإنه يمكن تحديد الدخل المتوقع من ناحية أخرى كالاتي :  
صافي التدفقات النقدية المتوقعة ٥٠٠٠٠ جم  
(-) مصروف الاستهلاك المقدّر ٢٢٧٦٠ جم  
الدخل المتوقع عن عام ١٩٨٧ ٢٧٢٤٠ جم  
أي أنه إذا ما تم اعتبار على أنها استهلاك للتدفقات النقدية ٥٠٠٠٠ جم فإن الباقي ( المتبقي ) وهو ٢٧٢٤٠ تمثل الدخل المتوقع أو ما يمكن اعتباره عائداً على الاستثمار في ظل مفهوم القيمة الحالية .

### ملحق رقم (٢)

#### مثال توضيحي : مقارنة قائمة الدخل والمركز المالي وفقاً للطرق التقليدية ووفقاً لمدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي

بافتراض أنه في بداية عام ١٩٨٧ قامت شركة ( س لإنتاج البترول ) والتي تستخدم طريقة المحاسبة عن الجهود الناجحة في معالجة نفقات البحث والاستكشاف ، كان

لديها ٥٠٠٠٠٠ برميل احتياطي بترولية مؤكدة وبفقات مرسمة قدرها ٢ ملايين جنيه وخلال عام ١٩٨٧ قامت الشركة ببيع ١٠٠٠٠٠ برميل من الزيت بسعر ٢٨ جنيهاً للبرميل ، بتكاليف إنتاج بنسبة ٧,٥٪ من إجمالي الإيراد ، ومن ثم يكون الإيراد ٢,٨ مليون جنيه مطروحاً منها تكاليف الإنتاج وقدرها ٢١٠٠٠٠ جنيه مصري لينتج صافي دخل قدره ٢٥٩٠٠٠٠ جنيه مصري ، وبالمثل خلال السنوات الأربع القادمة ( حيث يتم بيع ١٠٠٠٠٠ برميل كل عام ) ، وبالنسبة للتكاليف التي تم رسمتها وقدرها ٢ ملايين جنيه يتم

استهلاكها بالخمس ١٠٠٠٠٠ برميل وعلى ٥٠٠٠٠٠ برميل ذلك فإنه يخص العام الحالي منها كمصروف ٦٠٠٠٠٠ جنيه مصري .

وفي خلال العام الحالي قامت الشركة بحفر ٤ آبار كل واحد منها نفقات البحث والاستكشاف الخاصة به قدرها مليون جنيه واتضح أن منها اثنين ناجحين ، وقد قام الفنيون بتقدير أن كلا من البئرين الإيجابيين ستنتج ١٠٠٠٠٠ برميل من البترول بمعدل ٢٠٠٠٠ برميل كل عام ، وبالتالي فإن الإنتاج من البئرين الجديدين معا سيكون ٤٠٠٠٠ برميل للعام خلال الخمسة أعوام .

من البيانات السابقة يمكن تصوير قائمة الدخل والمركز المالي للشركة باستخدام طريقة الجهود الناجحة كما يلي :

### قائمة المركز المالي في ٣١/١٢/١٩٨٧

#### الخصوم وحقوق الملكية

خصوم قصيرة الأجل	١٧٢٠٠٠٠	أصول متداولة	٨٠٠٠٠٠
خصوم طويلة الأجل	٢٢٠٠٠٠٠ <sup>(١)</sup>	المخزون من الاحتياطيات المؤكدة	٤٤٠٠٠٠٠
رأس المال (٢٠٠٠ سهم × ٤ جم للسهم)	٨٠٠٠٠٠	أصول أخرى	١٢٠٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٦٨٠٠٠٠		
	٦٤٠٠٠٠٠		٦٤٠٠٠٠٠

## قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في ١٩٨٧/١٢/٣١

الإيرادات :	١٠٠٠٠٠٠ برميل بسعر ٢٨ جم للبرميل	٢٨٠٠٠٠٠ جم
المصروفات :		
تكاليف الإنتاج	٢١٠٠٠٠ جم	
مصروف نفاد (نضوب) <sup>(٢)</sup>	٦٠٠٠٠٠ جم	
استهلاك	٤٠٠٠٠٠ جم	
مصروفات بحث واستكشاف <sup>(٣)</sup>	٢٠٠٠٠٠ جم	
مصروفات أخرى	١٣٠٠٠٠ جم	
		٢٣٤٠٠٠٠
صافي الدخل قبل الضرائب		(٥٤٠٠٠٠) جم
عائد السهم		(٢,٧٠) جم

### ملحوظات :

- (١) التكاليف المرسلة في بداية العام ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه
- (-) النفاد (٢)  $3000000 \times 2\% = 60000$
- (٣) التكاليف المرسلة للمجهودات الناجمة في العام الحالي ٢٠٠٠٠٠٠
- الإجمالي ٤٤٠٠٠٠٠ جنيه
- (٢)  $3000000 \times 2\% = 60000$  جم
- (٣) مصروفات بحث واستكشاف لبتئين ناجحين مليون جنيه للحقل الواحد = ٢٠٠٠٠٠٠ جم
- وباستخدام مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي من البترول فإن الشركة تقوم بدلاً من رسمة تكاليف ممتلكات البترول بحساب

الفعلية بالإضافة إلى صافي الإضافات للاحتياطيات المؤكدة وكذلك نفقات البحث والاستكشاف سواء كانت نتيجتها ناجحة (إيجابية) أم لا (سلبية).

هذا وقد قام الباحث بصدد تصوير قائمة الدخل إلى تبويبها إلى جزئين لتسهيل عملية المقارنة ، فالجزء الأول يتم عن طريقه التعرف على الدخل من الأنشطة الإنتاجية ، والجزء الثاني الدخل من نشاط البحث والاستكشاف الحالي .

وفيما يلي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل باستخدام مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي من البترول للشركة (س) :

القيمة الحالية للإيرادات الصافية المستقبلية من الاحتياطيات المؤكدة وذلك باستخدام معدل خصم ١٠٪ ومن ثم فإن حـ/ الأصل الخاص بالممتلكات من البترول يجب أن يعكس الإيرادات من الاحتياطيات البترولية من الآبار الأصلية (١٠٠٠٠٠٠ برميل في العام خلال الأعوام الأربعة القادمة) ، بالإضافة إلى الإيرادات من الآبار الجديدة المكتشفة (٤٠٠٠٠ برميل في العام خلال الأعوام الخمسة القادمة) وبغرض حساب القيمة الحالية يتم استخدام الأسعار الحالية للبترول وهي - في هذا المثال - ٢٨ جم للبرميل ، وعلى ذلك فإن قائمة الدخل طبقاً لإجراءات هذا المدخل يجب أن تتضمن الإيرادات من المبيعات

## قائمة المركز المالي في ١٩٨٧/١٢/٣١

### الخصوم وحقوق الملكية

### الأصول

خصوم قصيرة الأجل	١٧٢٠٠٠٠	أصول متداولة	٨٠٠٠٠٠
خصوم طويلة الأجل	٢٢٠٠٠٠٠	المخزون من الاحتياطيات <sup>(١)</sup>	١٢١٣٦٠٠٠
رأس المال (٢٠٠٠ سهم $\times$ ٤ جم للسهم)	٨٠٠٠٠٠	المؤكدة	/
أرباح المحتجزة	٩٤١٦٠٠٠	أصول أخرى	١٢٠٠٠٠٠
	١٤١٣٦٠٠٠		١٤١٣٦٠٠٠

## قائمة الدخل عن العام المالي المنتهى في ١٩٨٧/١٢/٣١

	٢٨٠٠٠٠٠	الإيرادات من مبيعات البترول والغاز
		يطرح : تكاليف الإنتاج :
		تكاليف استخراج ٢١٠٠٠٠
٢١٩٠٠٠٠	٦١٠٠٠٠	استهلاك معدات ٤٠٠٠٠٠
	٢٣٢٠٠٠٠	الدخل من النشاط الإنتاجي
		صافي الإضافات للاحتياطيات المؤكدة <sup>(١)</sup>
	٤٠٠٠٠٠٠	يطرح : تكلفة الإضافات للاحتياطيات :
		نفقات البحث والاستكشاف <sup>(٢)</sup>
(١٦٨٠٠٠٠)		الدخل (الخسارة) من نشاط البحث والاستكشاف
(١٢٠٠٠٠)		مصروفات أخرى
٣٨٠٠٠٠		صافي الدخل قبل الضرائب

١,٩ جنيه

عائد السهم قبل الضرائب

### ملحوظات :

(١) قيمة المخزون من الاحتياطيات المؤكدة بناء على القيمة الحالية للإيرادات الصافية من: الاحتياطيات المؤكدة : الاحتياطيات القديمة :

$$٢٨٠٠٠٠٠ - ٢١٠٠٠٠ = ٢٥٩٠٠٠٠ \text{ جم سنوياً}$$

٢٥٩٠٠٠٠ × معامل القيمة الحالية للجنيه بسعر ١٠٪ لمدة ٤ سنوات = ٢٥٩٠٠٠٠ × ٨٢١٠٠٠٠ = ٣,١٧٠

الاحتياطيات الجديدة :

١١٢٠٠٠٠ - ٨٤٠٠٠ = ١٠٣٦٠٠٠ جم سنوياً

١٠٣٦٠٠٠ × معامل القيمة الحالية للجنيه بسعر ١٠٪ لمدة ٥ سنوات = ١٠٣٦٠٠٠ × ٣,٧٩١ = ٣٩٢٦٠٠٠

١٢١٣٦٠٠٠ جنيه

(٢) القيمة الحالية لصافي الإيراد من الاحتياطيات المؤكدة في بداية العام

= ٢٥٩٠٠٠٠ جم × معامل القيمة الحالية للجنيه بسعر ١٠٪ لمدة ٥ سنوات

= ٢٥٩٠٠٠٠ جم × ٣,٧٩١ = ٩٨١٦٠٠٠ جنيه

القيمة الحالية لصافي الإيراد من الاحتياطيات المؤكدة = ١٢١٣٦٠٠٠ جنيه

صافي الإضافات للاحتياطيات المؤكدة ٢٣٢٠٠٠٠ جنيه

(٣) تشمل جميع نفقات البحث والاستكشاف

سواء كانت نتيجتها ناجحة (إيجابية) أم (سلبية) .

هذا ويمكن حصر أوجه الاختلاف الرئيسية في النتائج بين المدخل التقليدي ومدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي في القوائم المالية فيما يلي :

المدخل التقليدي	مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي
جم	جم
٤٤٠٠٠٠٠	١٢١٣٦٠٠٠
٣٤٨٠٠٠٠	١١٢١٦٠٠٠
٢٨٠٠٠٠٠	٥١٢٠٠٠٠
٣٣٤٠٠٠٠	٤٧٤٠٠٠٠
(٥٤٠٠٠٠)	٣٨٠٠٠٠
(٢,٧٠٠)	١,٩٠٠

قيمة المخزون من الاحتياطيات المؤكدة إجمالي حقوق الملكية الإيرادات المصروفات صافي الدخل قبل الضرائب عائد السهم قبل الضرائب

الزيادة في الاحتياطيات المؤكدة خلال العام بالإضافة إلى الإيراد من المبيعات التقليدية . أما بالنسبة للمصروفات فتشمل جميع نفقات البحث والاستكشاف التي تحملتها الشركة خلال الفترة ( سواء كانت نتيجتها ناجحة أم لا ) بالإضافة إلى الاستهلاكات والمصروفات الأخرى التقليدية ، ويلاحظ أن النتيجة هي تحول من صافي خسارة للسهم قدرها ٢,٧٠٠٠٠ جنيه باستخدام المدخل التقليدي ، إلى عائد على السهم قبل الضرائب قدره ١,٩٠٠ جنيه باستخدام مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي .

ومن الملاحظ - كما سبق إيضاحه من قبل - أن الأصل الخاص بالمخزون من الاحتياطيات المؤكدة يمثل رقماً كبيراً على أساس مدخل الإفصاح - أكبر منه في المدخل التقليدي - نظراً لأنه يعكس القيمة الحالية للاحتياطيات المؤكدة وليس على أساس رسعة التكاليف التاريخية ، وكنتيجة للزيادة في رقم الأصول هذا فإن حقوق الملكية لقائمة المركز المالي المعدة على أساس مدخل الإفصاح كانت أكبر منها في المدخل التقليدي .

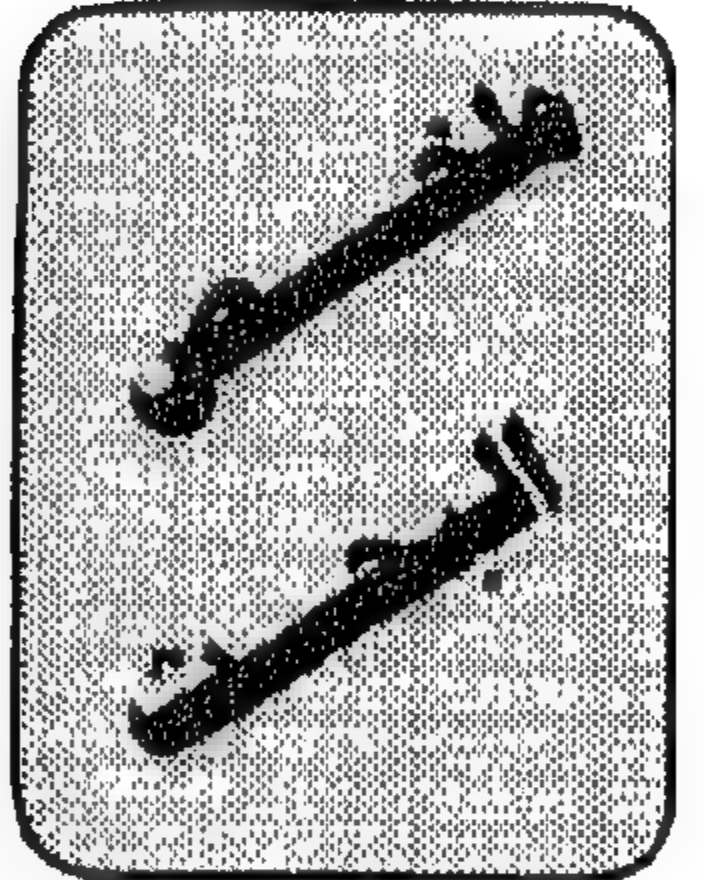
وبالنسبة لقائمة الدخل فإن الإيرادات طبقاً لمدخل الإفصاح كانت أكبر حيث تشمل صافي

# تأثير الارتباط بين الخدمة والسلعة على الصفات والمشكلات والاستراتيجيات التسويقية

د. طاهر مرسى عطية  
استاذ إدارة الأعمال المساعد  
كلية التجارة  
جامعة قناة السويس

## دراسة ميدانية لمحطات خدمة وتمويل السيارات فى مدينة القاهرة الكبرى

استهدف البحث دراسة أثر الارتباط الوثيق بين الخدمة وبين السلعة على الصفات التى تكتسبها الخدمة ، والمشكلات التسويقية التى تواجهها والاستراتيجيات التسويقية التى تتبع فعلا او يمكن ان تتبع لمواجهة هذه المشكلات .  
وقد جرى تطبيق البحث على محطات خدمة وتمويل السيارات فى مدينة القاهرة الكبرى وانتهج البحث أسلوب المقابلات المتعمقة إضافة إلى توجيه قائمة استقصاء إلى عينة عشوائية شملت ٥٠٪ من وراء المحطات فى نطق القاهرة الكبرى .  
وقد اثبت البحث تأثير الارتباط المشار إليه - إضافة إلى عوامل أخرى - على صفات الخدمة فى المحطات ومشكلاتها التسويقية ، والاستراتيجيات التسويقية المتبعة فيها ، بحيث جاءت هذه المجالات الثلاثة - الصفات ، المشكلات ، الاستراتيجيات - مختلفة فى بعض جوانبها عما تصوره الباحثون فى مجالات التسويق ، من صفات خاصة تميز الخدمة عن السلعة ، ومن مشكلات واستراتيجيات تسويقية ترتبط بهذه الصفات الخاصة .



### المحتويات

#### أولا : المقدمة :

- ١ - مشكلة البحث
- ٢ - أهداف البحث .
- ٣ - أهمية البحث .
- ٤ - البحوث السابقة .
- ٥ - الدراسة الاستطلاعية .
- ٦ - المشكلات التى واجهت الباحث .
- ٧ - الفروض .

#### ٨ - الدراسة الميدانية .

#### ثانيا : صفات الخدمة فى المحطات والمشكلات التسويقية المترتبة عليها :

- ١ - عدم التجسيد المادى .
- ٢ - التلازم .
- ٣ - التنوع .
- ٤ - الفناء .
- ٥ - النتائج .

#### ثالثا : الاستراتيجيات المستخدمة لمواجهة المشكلات التسويقية :

- ١ - استراتيجية التسعير .
- ٢ - استراتيجية الإعلان .

## تأثير الارتباط بين الخدمة والطاقة على الصفات والمشكلات والاستراتيجيات التسويقية

- ٣ - استراتيجية البيع الشخصي .
- ٤ - الصورة الذهنية .
- ٥ - استراتيجية رقابة الجودة .
- ٦ - استراتيجية مواجهة زيادة الطلب .
- ٧ - استراتيجية مواجهة نقص الطلب .
- ٨ - النتائج .
- رابعاً : البحوث المستقبلية .
- خامساً : المراجع .
- سادساً : ملحق البحث .

### أولاً : مقدمة

#### مشكلة البحث :

مع بداية الستينيات من هذا القرن ، بدأ كتاب الإدارة في وضع الأسس للتمييز بين الخدمة وبين السلعة وقد تأسس هذا التمييز على وجود صفات خاصة تميز كل منهما . وقد تكون ما يشبه الاتفاق العام على تمييز الخدمة بأربع صفات أساسية لخصها الباحث فيما يلي<sup>(١)</sup> .

( أ ) عدم التجسيد المادي Intangibility فالخدمة غير ملموسة ولا يمكن بالتالي إدراكها بالحواس الخمس ومن ثم لا يمكن عرضها كما تعرض السلعة ، ولا يمكن نقلها أو تخزينها أو تعبئتها أو فحصها قبل الشراء . وهذا ما يحدث بالنسبة لخدمة إصلاح السيارة وخدمة التعليم والخدمات الشخصية بأنواعها . ولا يستطيع مقدم الخدمة أن يوضح منافعها لطالب الخدمة .

( ب ) الفناء Perishability ويعنى ذلك عدم إمكان تخزين الخدمة بغرض بيعها مستقبلاً . ومن ثم فإن الطاقة الفائضة لا يمكن تأجيل استخدامها من وقت معين لا نحتاجها فيه إلى وقت آخر نحتاجها فيه . وعلى هذا فإن مورد الخدمة عليه أن ينظم استخدامها ما أمكن وفق احتياجات الطلب .

( جـ ) التلازم Inseparability فالخدمة تتلازم مع مقدمها . فجودة صيانة السيارة تتوقف على مهارة الميكانيكي ، وجودة المشورة القانونية تتلازم مع مهارة المحامي وهكذا ..

( د ) التنوع eterogeneity في جودة الخدمة حتى لو

كانت مقدمة من نفس الشخص ، فقد تختلف جودة إصلاح ميكانيكي معين للسيارة من وقت إلى آخر . وهذا التنوع يحدث صعوبة في تشخيص المشكلة ( إصلاح السيارة مثلاً ) كما تنشأ عنه صعوبة بالنسبة لتنميط الخدمة ، وعدم إمكانية الإنتاج الكبير فيها .

ونظراً لتنوع الخدمات فقد اتجه الباحثون إلى محاولة تصنيفها في مجزعات وبحث مشكلات كل مجموعة على حدة وقد أكد « هانت »<sup>(١٠)</sup> ( HUNJ 1976 ) أهمية هذا التصنيف في مجال التسويق لما يحققه من فهم أفضل لاحتياجات المستهلك . ولسلوكة ، وما يمكن أن يعكسه من تحسين في نظام التوزيع ، وفي وضع استراتيجيات - تسويقية أكثر فعالية . وقد عرض « لف لوك »<sup>(١٥)</sup> ( LOVELOCK 1983 ) لأهم أسس التصنيف التي انتهى إليها الباحثون ، وأشار إلى أن كل أساس منها كان محاولة للإجابة على أحد الأسئلة التالية .

( أ ) ما طبيعة الخدمة ؟ ويتعلق هذا السؤال بدرجة التجسيد المادي للخدمة .

( ب ) ما نوع العلاقة التنظيمية بين الخدمة وبين العميل ؟ ويتعلق هذا السؤال بمدى وجود علاقة عضوية منظمة بين العميل ومقدمة الخدمة وبالفتره الزمنية التي تستغرقها هذه العلاقة .

( جـ ) ماهى طبيعة الطلب والعرض في هذه الخدمة ؟ ويهتم هذا السؤال بدرجة تقلب الطلب ، وإمكانات تحقيق التوازن بين العرض وبين الطلب .

( د ) ما كيفية تقديم الخدمة ؟ ويشير هذا السؤال إلى مدى حاجة المستهلك إلى التواجد بشخصه في منطقة الخدمة وسواء كان المستهلك هو الذي يذهب إلى مكان تقديم الخدمة ، أو كان مقدم الخدمة هو الذي يذهب إليه ، أو أن الطرفين يلتقيان في موقع ثالث .

وفي محاولة أخرى قسم « كوتلر »<sup>(١١)</sup> ( Koter 1986 ) السلع والخدمات إلى الفئات التالية :

( أ ) سلعة ملموسة خالصة ، مثل الصابون ومعجون الأسنان ، حيث لا يتطلب بيعها تقديم أية خدمة للعميل .

( ب ) سلعة ملموسة يرتبط تقديمها بخدمة ، مثل : السلع المعمرة وما يرتبط بها من خدمة النقل أو الصيانة أو التدريب على استعمالها .

( جـ ) خدمة يرتبط تقديمها جزئياً بسلعة أو سلع مثل تقديم الوجبات الغذائية في الرحلات الجوية .

( د ) خدمة خاصة .

وقد رتب « كوتلر » على هذا التصنيف مشكلات واستراتيجيات تسويقية خاصة بكل فئة .

وأياً كان أسلوب التصنيف ، فقد توصل « زايتمل » وآخرين ،<sup>(٢٧)</sup> ( Zeithmel 1985 ) إلى نتيجة مختلفة فقد

توصل إلى « خطأ النظر إلى الخدمات ككل أو إلى بعضها على أنها متجانسة .. فالفرق بين خدمة وأخرى قد تزيد كثيرا على الفرق بين هذه الخدمة وبين السلعة » ومن ثم فقد أوصى « زايتمل » بضرورة تناول كل خدمة على حدة ، ودراسة ليس فقط اختلافها<sup>(٢٤)</sup> عن السلع ، وإنما أيضا اختلافها عن غيرها من الخدمات .

وواقع الأمر ، إن الفكر الذي توصل إليه « زايتمل » ليس بجديد ، وأن هذا الفكر قد وجد مجاله إلى التطبيق الفعلي قبل أن ينشر « زايتمل » بحثه . فلعلنا نلاحظ خلال العقدین الأخيرین وجود الكتابات والبحوث المتخصصة في خدمات معينة مثل : البنوك ، المستشفيات ، البريد ، التعاونيات ، إلا أننا يجب أن نعترف أن هذه الكتابات قد ركزت على إدارة هذه المنظمات وليس على تسويق خدماتها .

وإذا كان العنصر الأساسي الذي اعتمد عليه الباحثون في التمييز بين الخدمة وبين السلعة ، هو عنصر عدم التجسيد المادي في الخدمة ، حيث تتمتع السلعة بالتجسيد الكامل ، فإن تصنيع الخدمات - في نظر الباحث - قد أصاب هذا العنصر بالذات بالاهتزاز ، ذلك أن ارتباط تقديم الخدمة باستخدام سلعة معينة أو أدوات وأجهزة معينة وبشكل مكثف ، قد جسد الخدمة ومنحها بذلك الكثير من صفات السلعة ، وأوجد نمطا جديداً من الخدمات ذا مشكلات تسويقية تختلف عن المشكلات التسويقية التقليدية للخدمات بصفة عامة ، كما تختلف عن المشكلات - التسويقية للخدمة ذاتها قبل امتزاجها بالسلعة وبالمعدات والأجهزة . ومن ثم يصبح التساؤل الأساسي بالنسبة لهذا النوع من الخدمات هو : ما تأثير الارتباط الشديد بين الخدمة وبين سلع وأدوات وأجهزة ترتبط بتقديمها ؟ وإلى أي مدى يؤدي هذا الارتباط الشديد إلى ظهور مشكلات تسويقية غير تقليدية ؟ وما الاستراتيجيات التسويقية التي يمكن في هذه الحالة اتباعها ؟ وما الاختلاف بين هذه الاستراتيجيات الجديدة ، وبين الاستراتيجيات التسويقية التي تصور الكتاب والباحثون إمكانية اتباعها .

وهذه الأسئلة ، هي بعينها مشكلة هذا البحث ، فمحنة خدمة وتمويل السيارات تقدم خدمة ، إلا أن تقديم هذه الخدمة يمتزج امتزاجا كاملا بسلع وبمعدات وأجهزة . فإلى أي مدى تأثرت هذه الخدمة بذلك الامتزاج ؟ وما المشكلات التسويقية لهذه الخدمة ؟ وما اختلافها عن الفكر التقليدي للمشكلات التسويقية للخدمات ؟ وما الاستراتيجيات التسويقية المتبعة فعلا في محطات خدمة وتمويل السيارات ؟ وما مدى اختلاف هذه الاستراتيجيات عما تصوره الباحثون من استراتيجيات تسويقية قابلة - بصفة عامة - للتطبيق في مجال كل الخدمات ؟

## ٢ - أهداف البحث :

يستهدف هذا البحث ، تحديد الصفات والمشكلات والاستراتيجيات التسويقية ، للخدمة في محطات خدمة وتمويل السيارات ، واستكشاف الفرق بين تصور الكتاب لهذه العناصر بالنسبة للخدمات ككل ، وبين هذه العناصر كما هي في الممارسة الفعلية في محطات خدمة وتمويل السيارات .

## ٣ - أهمية البحث :

يستمد البحث أهميته مما يلي :  
(١) إن البحوث المنشورة في المجلات العلمية العربية ، والبحوث المقدمة لنيل درجات علمية عليا ، لم تتعرض لبحث هذا الموضوع .

(ب) يتناول البحث قطاعا حيويا مؤثرا على الحياة اليومية في مصر ، وهو قطاع يستثمر فيه جانب كبير من الثروة القومية ، سواء تمثل ذلك في الاستثمارات المستغرقة في المحطات ، أو فيما تملكه الدولة ومنظماتها وأفرادها من سيارات .

(ج) إن ما قد يتوصل إليه البحث من نتائج ، يمكن أن يساهم في تطوير السياسات والاستراتيجيات التسويقية في المحطات .

## ٤ - البحوث السابقة :

عرض « زايتمل »<sup>27</sup> ( zeithmel 1985 ) ملخصا للبحوث السابقة عن عام ١٩٨١ ، والتي اهتمت بتحديد صفات الخدمة ، والتي تؤثر على مآلها من مشكلات تسويقية . وقد أوضح هذا العرض ، الاتفاق شبه الكامل بين الباحثين ، على تمتع الخدمات - بصفة عامة - بأربع صفات أساسية هي عدم التجسيد المادي ، التلازم بين إنتاج الخدمة واستهلاكها ، تنوع مخرجات الخدمة وصعوبة قياس هذه المخرجات ، الفناء بمعنى عدم قابلية الخدمة للحفظ أو التخزين ، كذلك تضمن البحث المشار إليه ، المشكلات التسويقية التي يتفق الكتاب على أنها لصيقة بالخدمات وأنها ناتجة عن الصفات الأربع السابق ذكرها ، والاستراتيجيات التسويقية التي ينصح الكتاب باتباعها لمواجهة هذه المشكلات .

ويوضح الجدول التالي هذه المشكلات والاستراتيجيات كما وصفها « زايتمل » .

**جدول رقم ( ١ )**  
**صفات الخدمة وما يترتب عليها من مشكلات**  
**وما يمكن اتباعه من استراتيجيات لمواجهتها**

الصفة	المشكلات	الاستراتيجيات
عدم التجسيد المادي Intangibility	- عدم القابلية للحفظ . - عدم إمكان الحماية ببراءة اختراع . - عدم إمكان عرض الخدمة على الأرفف . - صعوبة التسعير .	- التركيز على استخدام شيء ملموس يعبر عن الخدمة . - التركيز على استخدام العنصر البشري : - التركيز على استخدام الاتصال الشخصي . - التركيز على استخدام صورة ذهنية Image قوية . - استخدام محاسبة التكاليف لتحديد الأسعار . - تعميق الاتصال بالمشتريين السابقين .
٢ - التلازم Inseparability	- اشتراك المستهلك في مخرجات الخدمة . - صعوبة استخدام نظم الإنتاج الكبير .	- الاهتمام باختيار وتدريب مقدمي الخدمة الذين يتعاملون مع العملاء . - استخدام مواقع إنتاج متعددة .
٣ - التنوع Hetrogeneity	- صعوبة تنميط الإنتاج . - صعوبة رقابة الجودة .	- تصنيع الخدمة . - تقسيم الخدمة إلى فئات حسب فئات العملاء .
٤ - الفناء Perishability	- عدم إمكان تخزين الخدمة .	- استخدام استراتيجيات لتحقيق التوافق بين العرض والطلب .

المصدر : Zeithaml 1985

وقد كان بحث « زايتمل » مقدمة لعدد من البحوث الأخرى التي تناولت المشكلات التسويقية الخاصة بالخدمات . فقد نشر « باراسورامان » في عام ١٩٨٥ ( Parasuraman 1985<sup>21</sup> ) بحثا عن تأثير الصفات الخاصة بالخدمة على أساليب قياس جودتها . وقد اشتمل البحث على دراسة استكشافية واسعة لمشكلات قياس جودة الخدمة في أربع مؤسسات كبرى للخدمات . وانتهى « باراسورامان » إلى استنباط نموذج لرقابة جودة الخدمة ، وإلى تحديد عشرة أبعاد تتدخل لدى المستهلك لتحديد رايه حول مستوى جودة الخدمة .

٨ وفي عام ١٩٨٧ أجرى « جيوليتيان » ( Gailtinan 1987<sup>22</sup> ) بحثه حول تأثير الارتباط بين الخدمة وسلعة - أو سلع - في حزمة ( Bundling ) واحدة وركز جيوليتيان على تأثير هذا الارتباط على كل من السعر ، التكلفة والربحية ، وانتهى الباحث إلى أن تأثير التكلفة على تسعير الخدمة ، قد يتضاعل نظرا لانتشار المنافسة بين مؤسسات الخدمات - مثل الخطوط الجوية ، البنوك ، دور المسرح - والسينما .. واتجاه هذه

المؤسسات إلى التنوع الكبير فيما تقدمه للمستهلك من خدمات .

وفي عام ١٩٨٧ نشر « سير برينانت » ( Surprenant 1987<sup>23</sup> ) كما أن كويل قد أضاف صفة جديدة للصفات التي تميز الخدمة عن السلعة<sup>3</sup> ( Cowell, 1988 ) فهناك في رايه فارق أساسي بينهما هو الملكية . فمشتري السلعة يمتلكها ، أما مشتري الخدمة فإنه يمتلك فقط حق الانتفاع بالتسهيلات المقدمة . فنزيل الفندق يتمتع بالتسهيلات الموجودة فيه ولكنه لا يملكها ، وراكب الطائرة ينتفع بمثل هذه التسهيلات ولكنه لا يمتلك الطائرة .

أما بالنسبة للبحوث العربية ، فإن المكتبة العربية خلو تماما من أى بحث يعالج تأثير الارتباط بين السلعة والخدمة على النواحي التسويقية ، بل وتخلو المكتبة أيضا من البحوث التي تتخذ محطات خدمة وتموين السيارات ميدانا لها ، ذلك فيما عدا بحثين للحصول على درجتى الماجستير والدكتوراه قدمهما باحث واحد<sup>٢٤</sup> وقد تناول البحث الذى قدم للحصول على درجة الماجستير موضوع « تنمية كفاءة التسويق في محطات خدمة السيارات » . أما البحث الآخر فتناول : « التقدير الكمي لتأثير المتغيرات التسويقية في كفاءة التسويق

بمحطات خدمة السيارات . وقد توصل هذا البحث لنتائج أهمها :  
- إن الكفاءة التسويقية للمحطات تتأثر بعدد كبير من المتغيرات .

- إن ارتفاع درجة ثقة العملاء في مستوى كفاءة أداء نشاط التمويل تؤثر إيجابيا على طلبهم للخدمات الأخرى .
- إن عدد السيارات المتوقع طلبها لخدمتي الغسيل والتشحيم وكذلك خدمة الصيانة السريعة ، يتوقف على حجم مبيعات الوقود .
- أهمية الصلة الشخصية بين العميل وبين المسؤولين بالمحطة أو العاملين فيها ، في تفضيل العميل للتعامل مع هذه المحطة .
- محدودية نشاط الإعلان والترويج الذي تنقصه الفعالية والانتظام والإرشادية .
- إن أكثر الوسائل تأثيرا على العميل في جذب الانتباه ، هي مظهر المحطة والإعلانات الداخلية وعرض المنتجات .

#### الدراسة الاستطلاعية :

بنيت الدراسة الاستطلاعية على مايلي :

( ١ ) تقسيم المحطات إلى ثلاث فئات هي :

- محطات ظلمبات الرصيف وتنتشر في الريف أساسا .
- محطات التمويل وهي تقتصر على تزويد السيارات بالوقود ، وتتكون من قطعة أرض تضم جزيرة أو أكثر بكل منها ظلمبة أو أكثر للوقود .
- محطات الخدمة والتمويل وتمارس بالإضافة إلى تمويل السيارات ، تقديم خدمات الصيانة الدورية أو الصيانة الدورية والإصلاح ، وتقدم هذه المحطات نوعين من الخدمات هما الخدمات التقليدية وتشمل : التشحيم وتغيير الزيت ، الغسيل اليدوي ، والخدمات غير التقليدية وتشمل : ضبط المحرك ، ضبط الأنوار ، شحن البطاريات ، خدمة الرادياتير ، ضبط الزوايا ضبط الاتزان ، الغسيل الآلي ، تنظيف صالون السيارة ، خدمة الشاكرمان ، خدمة الكاوتش بيع قطع الغيار ، تقديم الوجبات السريعة للعملاء .

( ب ) تضم شركات التسويق - التي تشرف على المحطات - خمس شركات هي : مصر ، والتعاون وهما تابعتان للقطاع العام ، وموبيل وإسو وهما تابعتان للقطاع الخاص وقد انضمت لهما أخيرا شركة كالتكس .

ج - يبلغ عدد المحطات التي تقدم الخدمة والتمويل طبقا للقوائم المقدمة من الشركات ٧٥٥ محطة حتى نهاية عام

١٩٨٦ تتوزع على الشركات كما يلي : مصر ٤٠٤ ، التعاون ١٦٦ ، موبيل ١١١ ، كالتكس ٣ - وذلك بالإضافة إلى محطات التمويل وطممبات الرصيف .

( د ) تشرف الهيئة المصرية العامة للبترول على شركات التسويق ، ولا توجد في الواقع علاقة مباشرة بين الهيئة والمحطات .

( هـ ) إن أسعار بيع المواد البترولية الأساسية محددة جبريا ، وتلتزم شركات التسويق بتسعيرة المواد الخام الأساسية ثم تضيف إليها مقابلا للمواد الأخرى التي تضاف إلى المواد الأساسية ، أما أسعار الخدمات التقليدية فتحددها الهيئة - وليس قرار وزاري - مما يجعل مخالفتها لا تعد مخالفة تموينية .

( و ) قوة العلاقة بين شركة التسويق والمحطة ، وتملك كل شركة بعض المحطات وتتولى أيضا إدارتها . وقد تمتلك الشركة المعدات الموجودة بالمحطة التي يملكها فرد .

#### ٦ - المشكلات التي واجهت الباحث :

( ١ ) - على الرغم من ترخيص المسؤولين في شركة إسو بإتمام عدد من المقابلات والمناقشات المطولة مع الباحث . إلا أنهم رفضوا تزويده ببيانات دقيقة عن عدد ومواصفات المحطات التي تشرف عليها وعناوينها حتى تشملها الدراسة الميدانية ومن ثم فإن هذه الدراسة جاءت خلوا من محطات تابعة للشركة المذكورة .

( ب ) إن الهيئة المصرية العامة للبترول ليس لديها بيانات دقيقة وحديثة عن عدد وأنواع محطات الخدمة والتمويل ، مما اضطر الباحث للاعتماد على البيانات التي قدمتها شركات تسويق البترول واستبعاد البيانات التي قدمها السيد مدير قطاع الدراسات بالهيئة .

#### ٧ - الفروض :

يقوم هذا البحث على اختبار صحة الفروض التالية :

الفرض الأول : أن تتصف الخدمة في محطات خدمة وتمويل السيارات بصفات خاصة . نتيجة لوجود ارتباط كبير بين تقديم الخدمة ، واستعمال سلع وأدوات ومعدات وأجهزة لتقديمها ، مما يجعل الوصف التقليدي للخدمات بصفة عامة لا ينطبق كثيرا على هذه الخدمة .

الفرض الثاني : أن تواجه محطات خدمة وتمويل السيارات في مصر مشاكل تسويقية مميزة ناتجة عن طبيعة الخدمة وعن هيكل هذه الصناعة في مصر .

الفرض الثالث : أن تختلف الاستراتيجيات التسويقية التي تمارسها محطات خدمة وتمويل السيارات

## تأثير الارتباط بين الخدمة والطاقة على الصفات والمشكلات والاستراتيجيات التسويقية

فعلا ، من التصور التقليدي للاستراتيجيات التسويقية في مجال الخدمات ، نظرا لاختلاف الظروف التي تقدم فيها هذه الخدمة في مصر ، عنها حيث وضعت هذه الاستراتيجيات . وينبثق الفرض الأول من الحقائق التالية :

- التطور الكبير الذي لحق بالخدمة في محطات خدمة وتموين السيارات في مصر من حيث تصنيع الخدمة ، وتطبيق نظم خطوط الإنتاج عليها ، واستخدام أحدث التقنيات فيها - إلا أن هذا التطور لا يعنى بحال من الأحوال عدم الحاجة إلى استخدام العمالة البشرية وبشكل مكثف فيها وإنما يعنى حلول الآلة محل العامل في كثير من العمليات ، وانخفاض الحاجة إلى استخدام العمالة عالية المهارة وبحيث حلت محلها في أعمال كثيرة العمالة العادية أو نصف الماهرة .

- ما تتبعه شركات التسويق من تصميم موحد للمحطات التابعة لها وزى موحد لعمالها وإبرازها لاسم الشركة وحتى أن بعض الشركات تمنع وجود أى بيانات معلنة في المحطة خلاف اسم الشركة وبيانات منتجاتها وتستهدف الشركات تطوير صورة ذهنية Image معينة في ذهن العميل ولاشك أن هذه الصورة الذهنية تبلور نوعا من التجسيد المادى للخدمة . - إن العميل يتعامل مع المحطة وليس مع عامل معين فيها ، فقد ضعفت العلاقة أو انعدمت بين العميل والعامل ، وخاصة أن العميل لا يدخل المحطة ابتغاء لخدمة من خدماتها إلا كل فترة زمنية - تمتد عادة لشهور - ويكون خلالها قد نسى اسم العامل إن كان قد تعرف عليه قبلا - ومن ثم فالعلاقة أساسا بين العميل والمحطة ، وليست بين العميل والعامل - مقدم الخدمة -

- أن تضعف الخدمة قد ضيق إلى حد كبير درجة التنوع في مخرجاتها كما مكن من تسهيل الحكم على جودة أداء الخدمة . - إن الخدمة تبقى آثارها لفترة زمنية محددة بعد الحصول عليها ، فالتشحيم الجيد للسيارة يكون محل ملاحظة قائد السيارة وشعوره لفترة طويلة بعد استلام السيارة . - إن وجود العميل أثناء وجود الخدمة ليس حتميا ، وفي حالات كثيرة يسلم العميل السيارة للمحطة ويعود بعد فترة لاستلامها ، ومن ثم ضعفت العلاقة التنظيمية بين العميل ومقدم الخدمة .

أما الفرض الثانى فينبثق من الطبيعة الخاصة بسوق هذه الخدمة في مصر ، فقد أظهرت الدراسة الاستطلاعية أن الطلب على خدمات المحطات يزيد على عرض هذه المحطات وقد أرجع المسئولون في شركات التسويق ذلك للتسارع الملحوظ في إعداد السيارات ، وفي نفس الوقت لارتفاع أسعار الأراضي وقلة العروض منها في المواقع المناسبة . ومن ناحية أخرى فإن الدور الذى تلعبه الأجهزة الحكومية المعنية ، بالإضافة إلى الهيئة المصرية العامة للبترول وشركات التسويق ضمن الهيكل العام لهذه الصناعة في مصر يمكن أن يؤدي إلى مشكلات تسويقية خاصة ، وقد أظهرت الدراسة الاستطلاعية وجود مثل هذه المشكلات في مجالات مثل التسعير ، الإشراف ، الترويج .

أما الفرض الثالث فهو نتيجة طبيعية للفرضين الأول والثانى ، فإذا كان لهذه الصناعة صفات خاصة ، وكانت تواجه مشكلات تسويقية خاصة ، تختلف عن تلك التى تصورها الكتاب للخدمات بصفة عامة فإنه من الطبيعى أن تضع هذه الصناعة لنفسها استراتيجيات تسويقية تمارسها بالفعل ، وأن تختلف هذه الاستراتيجيات عما تصوره من استراتيجيات خاصة بالخدمات ككل .

### ٨ - الدراسة الميدانية :

(١) أسلوب البحث : لما كان البحث يشمل طرفين أساسيين هما : المسئولون عن المبيعات في شركات التسويق ، والمسئولون عن الإدارة في المحطات ، كما أنها تركز على مجالات ثلاثة هي :

الصفات ، المشكلات ، الاستراتيجيات ، فقد اتبع الباحث أسلوبين هما :

- المقابلات المتعمقة - وقد جرت أساسا مع السادة الآتية أسمائهم :

السيد مصطفى على - مدير عام المبيعات بشركة موبيل -  
وقد أجريت مع سيادته مقابلات ثلاث استغرقت في مجموعها نحو أربع ساعات ، وذلك أيام ١٤ ، ٣٠ مايو ١٩٨٧ ، ٨ يوليو ١٩٨٧ .

- السيد محمد سامى نور الدين مدير عام المبيعات بشركة مصر للبترول وقد أجرى مع سيادته لقاءين استغرقا نحو ثلاث ساعات يومى ٢٢ مايو ، ١٨ يوليو ١٩٨٧ .

- السيد فيصل الليثى مدير عام التسويق بشركة أسو ، وتم مع سيادته لقاءين يومى ٢٨ مايو ، ٢ يوليو ١٩٨٧ .

- السيد عباس راغب مدير عام منطقة القاهرة ، بالجمعية التعاونية للبترول وقد جرى مع سيادته لقاء واحد يوم ١٤ يولية ١٩٨٧ . واستغرق نحو أربع ساعات .

- المهندس حسن أحمد سعيد مدير قطاع الدراسات بالهيئة

المصرية العامة للبترول ، وقد تم مع سيادته لقاء بتاريخ ٢ يولية ١٩٨٧ . واستمر نحو ثلاث ساعات .

( ب ) الاستقصاء . لتحديد المشكلات التسويقية التي تواجهها المحطات والاستراتيجيات - التسويقية التي تتبعها ، اعتمد الباحث على توجيه استقصاء للسادة المسئولين عن إدارة المحطات في عينة البحث وقد جرى تجربة الاختبار في تسع محطات وبناء على التجربة تم إجراء تعديلات أساسيين في القائمة .

الأول : تغيير المقياس الذي كان يستخدم في القائمة والذي كان يتضمن خمس درجات هي : ينطبق تماما ، ينطبق إلى حد ما ، لا رأي محدد ، لا ينطبق إلى حد ما ، لا ينطبق بالمرّة .  
الثاني : جرى إقفال جميع الأسئلة ، فبعد أن كان السؤال المطروح ، متبوعا بعده اختيارات ثم بسؤال للمبحوث عما إذا كان له رأى آخر لم تتضمنه الاختيارات المتاحة وما هو هذا الرأى ؟ جرى استخدام الآراء الأخرى التي طرحت في المحطات التسع ، والتي اتسمت بدرجة كبيرة من التجانس ، في إضافة اختيارات جديدة للقائمة ومن ثم جرى إقفال جميع الأسئلة .

مجتمع البحث : تكون مجتمع البحث بالنسبة لشركات التسويق من أربع شركات هي : مصر للبترول - أسو - موبيل - التعاون . وقد استبعد الباحث من هذا المجتمع شركة كالتكس التي عادت لممارسة نشاطها في السوق المصرية ، إلا أنها لم تكن في تاريخ عداد هذا البحث قد أقامت إلا محطة واحدة فقط بمدينة نصر ومحطتان أخريان جارى إنشاؤهما .

أما مجتمع البحث بالنسبة للمحطات في نطاق القاهرة الكبرى ، فقد اشتمل على ١٥٦ محطة توزيعها كما يلي : التعاون ٤٥ محطة ، مصر ٨١ محطة ، موبيل ٣٠ محطة .

( د ) عينة البحث : شملت العينة جميع شركات التسويق الأربع ( حصر كامل ) بالإضافة إلى ٥٠٪ من محطات خدمة وتموين السيارات في نطاق القاهرة الكبرى . وقد اشتملت العينة على هذه النسبة الكبيرة ، نظرا لقلّة عدد مفرداتها ، ولوجود مفرداتها في حيز جغرافي محدود . وتم اختيار مفردات العينة بشكل تحكمى طبقا للمعايير الآتية :

- أن تشتمل المحطة على أعمال تموين السيارات بالإضافة إلى الخدمات التقليدية إلى جانب بعض الخدمات غير التقليدية .

- ألا تقل مساحة المحطة عن ٣٥٠ م<sup>٢</sup> ولا تزيد عن ١٥٠٠ م<sup>٢</sup> .

- أن يكون قد مضى على إنشائها ما لا يقل عن ثلاث سنوات .

وعلى هذا اشتملت العينة على ٧٨ محطة توزيعها كما يلي : مصر للبترول ٤٠ ، التعاون ٢٣ ، موبيل ١٥ . وقد رفض

المسؤولون عن المحطة في ثلاث من المحطات التعاون مع الباحث ، ولما كانت هذه الفئة لا تمثل أكثر من ٣,٨٪ من حجم عينة البحث ، وأن الفروق فيها لا يمكن أن تكون معنوية ، فقد استبدلها الباحث بمحطات أخرى تابعة لنفس الشركات وتنطبق عليها المعايير السابقة .

#### ثانيا

صفات الخدمة في محطات تموين وخدمة السيارات والمشكلات التسويقية المرتبطة عليها

بينت المقابلات التي أجراها الباحث ، وملاحظاته الشخصية ما يلي :

١ - بالنسبة لعدم التجسيد المادى وما يترتب عليه من مشكلات :

تتميز الخدمة في المحطات ، بالامتزاج التام بينها وبين سلعة - أو سلع - هي بطبيعتها ملموسة ، فلا يمكن الفصل بين خدمة تزويد السيارة بالوقود ، وبين الوقود ذاته ، والأمر لا يعتبر هنا مجرد سلعة ، حيث أن دور العامل يتجاوز مجرد مناوله السلعة المطلوبة كما يحدث في المتاجر ، وإنما يمتد ليشمل تجهيز السيارة لعملية التزويد ، وتوفير الضمانات اللازمة لأداء العملية في أمان ، ومما يزيد من أهمية دور العامل والمحطة ذاتها هنا ، أن السلعة التي تباع - البنزين أو السولار - هي عادة غير مرئية للعميل ، ولا يتمكن العميل عادة من التأكد بحواسه من أنها تطابق المستوى المطلوب فالمستهلك يعتمد على الثقة في المحطة ، وفي شركة التسويق التي تتبعها المحطة ، وعلى سابق تعامله معها . كما أن العميل يعتمد في تحديد الكمية على قراءة عداد الطلمبة .

كذلك ترتبط الخدمات الأخرى التي تقدمها المحطة ، ارتباطا كاملا بسلع أو معدات أو أجهزة ، وبالتالي فإن عدم وجود السلعة أو عدم وجود الجهاز أو تعطله ، يعنى عدم إمكان تقديم الخدمة .

ويحقق الارتباط بين الخدمة والسلعة درجة عالية من التجسيد المادى - فالبنزين والزيوت والشحومات ذات مستويات مختلفة يحدد العميل المستوى الذى يناسبه منها سلفا ، مما يكسب الخدمة في الواقع درجة عالية من التجسيد المادى .

ويؤدى تمتع الخدمة في المحطات بهذه الدرجة العالية من التجسيد المادى إلى :

( ١ ) سهولة حفظ الجانب المادى من الخدمة والمتمثل في المواد والمنتجات المرتبطة بها ، كذلك سهولة عرض هذه المواد والمنتجات على الأرفف . وكما يمكن بمطالعة العميل بالبيانات





الذهنية Image والتي تعنى استخدام ألوان وأشكال وعلامات مخصصة محمية قانونا .

(جـ) يمثل تحديد الأسعار في المحطات مشكلة حقيقية ، وقد تبين أن هناك ثلاث أطراف لها دورها في تحديد الأسعار ، ويوضح الشكل التالي دور هذه الأطراف .

المكتوبة عليها ، تحديد مستواها ، كما يمكن نقل الجانب المادى للخدمة من موقع إلى آخر .

(ب) يمكن حماية الجانب المادى في خدمة المحطات ببراءات الاختراع ، كما أن هذه الحماية تستكمل أركانها عن طريق العلامات التجارية وعن طريق المكونات المختلفة للصورة

### جدول رقم ( ٢ ) تحديد دور الجهات المختلفة في التسعير بالمحطات

الطرف نوع الخدمة	خدمة التمويل	خدمات تقليدية	خدمات غير تقليدية
الدولة ( هيئة البترول ) شركة التسويق المحطة	اساسي — —	ارشادي اساسي —	— ارشادي اساسي

واتباع خط إنتاجى محدد كما بينت المقابلات أن النتائج السابقة تختلف من خدمة لأخرى داخل المحطة وذلك على النحو التالي :

( أ ) لا يوجد تلازم بالنسبة لخدمة تموين السيارة وبالنسبة لبعض الخدمات التقليدية التي تعتمد تماما على الآلات مثل خدمة الغسيل الآلى للسيارة .

( ب ) التلازم قائم بدرجة ضعيفة بالنسبة لبعض الخدمات التقليدية كالتشحيم والغسيل ، نتيجة تدخل المستهلك في هذه الخدمة بدرجة أكبر .

( جـ ) التلازم قائم بدرجة أكبر في بعض الخدمات غير التقليدية التي يعتمد إجراؤها على مهارة العامل وقدرته على تحديد العطب في السيارة وعلاجه ، وذلك مثل خدمات ضبط الزوايا ، ضبط الاتزان ، إلا أن هذه الخدمات تتميز في الوقت نفسه بضعف تدخل المستهلك فيها لقيامها على معلومات فنية واستخدامها لأجهزة المستهلك غير ملم بها : وعلى هذا يمكن تقسيم الخدمات داخل المحطات من حيث درجة التلازم كما يلي :

أما أسعار الزيوت والشحومات لكل مستوى فتحددها شركة التسويق في ضوء التسعيرة التي وضعتها الهيئة لهذا المستوى من الخام المستخدم في صناعة هذه الأصناف .

ومما سبق يتبين أن المشكلة في تحديد الأسعار لا ترجع إلى طبيعة الخدمة ، ولكن ترجع إلى العلاقات القانونية والتنظيمية بين الأطراف الثلاثة ذات العلاقة « الهيئة ، شركة التسويق ، المحطة » ومن ثم فإن المشكلة فيمن يحدد السعر وليست في تحديد السعر .

#### ٢ - بالنسبة للتلازم وما يترتب عليه من مشكلات :

أوضحت نتائج المقابلات أن درجة التلازم بين إنتاج الخدمة في المحطة وبين منتج الخدمة هي - بصفة عامة - محدودة . حيث أنه لو تغير العامل الذى يقدم الخدمة . واستخدم العامل الجديد نفس المواد والمعدات واتباع نفس خط الإنتاج لما كان هناك تأثير واضح لتغيير العامل .

كما بينت المقابلات أنه على الرغم من أن العميل يتابع عادة أداء الخدمة بنفسه ، إلا أن اشتراكه في العملية الإنتاجية محدود ، نتيجة لاعتماد إنتاج هذه الخدمة على الآلات والمواد

خدمات ليس فيها تلازم  
بين إنتاج الخدمة ومنتجها  
ولا يتدخل  
المستهلك في عملية الإنتاج

تموين السيارة  
الغسيل الآلى  
ضبط الموتور الكترونيًا  
غسيل دورة التبريد / شحن بطارية

خدمات فيها درجة محدودة  
من التلازم نتيجة  
أهمية العنصر البشري في  
أدائها وتدخل المستهلك

التشحيم  
الغسيل  
ضبط الزيوت  
خدمات الشكايات  
خدمة الكاوتش  
ضبط الزوايا

خدمات فيها درجة أعلى من  
التلازم نظرا لاستخدامها عمالة  
ماهرة ولتدخل المستهلك

ضبط الاتزان  
ضبط التاكيفات  
إصلاح الأعطاب يدويا

خط الإنتاج المحدد . ويستغرق في عمله وقتا أطول ، ويطيل  
فترة انتظار العملاء الآخرين ، كما أن العميل قد يطلب من  
العامل مخالفة تعليمات الإدارة ، فقد يطلب منه غسيل بعض  
أجزاء السيارة بالسولار ، وهي عملية تمنعها الإدارة في معظم  
المحطات ، لما لها من آثار ضارة على ليونة الأجزاء المطاطية من  
السيارة .

( ب ) من الواضح وجود مشكلة عدم إمكان استخدام نظام  
الإنتاج الكبير ، وتحقيق الوفورات التي يمكن أن تقترب على  
اتباعه ، وذلك على الرغم من زيادة درجة الاعتماد على الآلية في  
المحطات . وقد تبين للباحث أن ذلك لا يرجع إلى طبيعة  
الخدمة ، بقدر ما يرجع إلى ضيق مساحة المحطات نسبيا .

٣ - التنوع وما يترتب عليه من مشكلات :

أظهرت المقابلات اختلاف الخدمات داخل المحطة من حيث  
درجة التنوع ، وذلك على النحو الذي يوضحه الشكل التالي :

تموين السيارة  
الغسيل والتشحيم  
غسيل دورة التبريد  
الغسيل الآلي

خدمات تتميز بدرجة  
عالية من النمطية  
وتطبيق نظام خط  
الإنتاج وتتصف  
بسهولة الرقابة على  
الجودة

ضبط الموتور  
الإصلاح  
ضبط الاتزان  
ضبط الزوايا  
خدمة الشكمان

خدمات تتميز بدرجة  
من التنوع واختلاف  
خط الإنتاج من حالة  
إلى أخرى

الخدمات في المحطات تقدم من خلال خطوط إنتاج صممت سلفا .

( د ) درجة محددة من تأثير عنصر الفناء ، حيث أن زيادة الطلب عن العرض - كصورة غالبية - أضفت الأثر التسويقي الذي كان يمكن أن يترتب على عدم إمكان تخزين الخدمة .

ومن ثم تثبت صحة الفرض الأول الذي تضمن إنه « من المتوقع أن تتصف الخدمة في محطات خدمة وتموين السيارات بصفات خاصة نتيجة لوجود ارتباط كبير بين تقديم الخدمة ، واستعمال سلع وأدوات ومعدات وأجهزة لتقديمها ، مما يجعل الوصف التقليدي للخدمات بصفة عامة ، لا ينطبق كثيرا على هذه الخدمة » .

فقد وضح فيما سبق أن الخدمة في المحطات ، تجمع ما بين صفات الخدمة وصفات السلعة ، ففيها درجة عالية من التجسيد المادي ، وفيها درجة محدودة من التلازم ، ودرجة محدودة من التنوع ، ومن تأثير الفناء .

بالنسبة للمشكلات التسويقية : تبين مايلي :

( هـ ) لا يمثل عدم إمكان حفظ الخدمة مشكلة ، حيث يسهل حفظ الجانب المادي من الخدمة في المحطات المتعلق بالمنتجات ، واستخدام المعدات .

( و ) يتمتع الجانب المادي من الخدمة في المحطات ببراءات الاختراع ، والتي تحمي المعدات والمواد - المستخدمة .

( ز ) بينما يمثل التلازم بين الخدمة والعميل مشكلة للخدمات بصفة عامة ، حيث يترتب عليه صعوبة تحديد مخرجات الخدمة ، فإنه قد يمثل مشكلة في المحطات لأسباب أخرى - تتعلق بسلوكيات - العامل أو العميل .

( ح ) بينما تعاني الخدمات - بصفة عامة - من مشكلة عدم إمكان تطبيق نظام الإنتاج الكبير بسبب طبيعة هذه الخدمات ، فإن الخدمة في المحطات تعاني من عدم إمكان تطبيق نظام الإنتاج الكبير لأسباب تتعلق بالمساحة المتاحة وليس بطبيعة الخدمة .

( ط ) لا تمثل الرقابة على الجودة مشكلة في محطات الخدمة ، حيث أن درجة التنوع في هذه الخدمة محدودة ، كما لا تواجه المحطات صعوبة كبيرة في تنميط الإنتاج ، إلا أن درجة التنميط الممكنة لا ترقى إلى مستوى التنميط في حالة السلع .

## تأثير الارتباط بين الخدمة والسلعة على الصفات والمشكلات والاستراتيجيات التسويقية

وقد أدى الاعتماد على الآلات والأجهزة - بصفة عامة - إلى تضائل المشكلات التي تترتب على التنوع . كما يؤدي مصاحبة أداء الخدمة لاستخدام سلعة إلى رفع درجة النمطية ، ومن ثم تزداد سهولة الرقابة على الجودة .

٤ - الفناء وما يترتب عليه من مشكلات :

من الناحية النظرية تتصف الخدمة بالمحطات بالفناء ، حيث لا يمكن تخزين الخدمة بفرض بيعها مستقبلا ، ولا يمكن بالتالي اعتماد خطط وجدول إنتاج تتميز بالانتظام ، أما من الناحية العملية فإن الخدمة في المحطات تتميز بوجود زيادة في الطلب ومن ثم فإن المحطات تعمل في الغالب بشكل منتظم وتستغل طاقتها استغلالا كاملا .

إلا أن العميل كثيرا ما يعاني من طول فترة انتظاره للحصول على الخدمة وخاصة في الوقت الذي يندرفيه وجود مكان مناسب مخصص لراحة العملاء أثناء الانتظار . كما تواجه المحطات مشكلة تكديس السيارات بداخلها انتظارا لحلول دور السيارة في الخدمة .

٥ - النتائج : بالنسبة لصفات الخدمة في المحطات :

تبين مما سبق . أن الخدمة في محطات الخدمة ، تتصف بما يلي :

( أ ) درجة عالية من التجسيد المادي . حيث يرتبط تقديمها ارتباطا عضويا بسلع ذات علامات تجارية محددة ، ودرجات جودة محددة ، كما أنها تقدم من خلال منظمات تركز على استخدام صورة ذهنية قوية وواضحة .

( ب ) درجة محدودة من التلازم ، سواء التلازم مع العامل مقدم الخدمة ، أو التلازم مع العميل المستفيد بالخدمة .

( جـ ) درجة عالية من النمطية ، بحيث أصبحت معظم

(ى) لا تواجه المحطات أية مشكلات تتعلق بعدم إمكان تخزين الخدمة ، حيث تعمل المحطات وباستمرار يكامل طاقتها ، نتيجة زيادة الطلب عن العرض - إلا أنها تواجه بمشكلة تكديس العملاء وسياراتهم داخل المحطة ، وطول فترة انتظار العميل .

ومما سبق جميعا يتبين أن تمييز الخدمة في المحطات بالصفات الخاصة السابق الإشارة إليها قد انعكس على المشكلات التسويقية للسلع ، وبعض المشكلات التسويقية للخدمات ، وذلك في مزيج خاص مميز .

ومن ثم تثبت صحة الفرضية الثانية ، والتي تضمنت مايلي :

« من المتوقع أن تواجه محطات خدمة وتموين السيارات في مصر ، مشاكل تسويقية مميزة ، ناتجة عن طبيعة الخدمة وعن هيكل الصناعة في مصر » .

### ثالثا

## الاستراتيجيات المستخدمة لمواجهة المشكلات التسويقية في المحطات

### أوضحت نتائج الاستقصاء مايلي :

#### ١ - بالنسبة لاستراتيجية التسعير :

(١) تعتمد المحطة الواحدة على أكثر من طريقة لتسعير خدماتها .

(ب) وجود إنفاق شبه تام على عدم تقدير المحطات لقدرة المستهلك على الدفع أو لظروف السوق ، وذلك عند تحديد أسعار الخدمة بالمحطة ، فقد أفاد اثنان من المجيبين فقط ( ٢,٥ ٪ ) بأنهم إلى حد ما ، يأخذون في اعتبارهم عند التسعير ، قدرة المستهلك وظروف السوق .

(ج) يمكن ترتيب الأساس التي تقوم عليها استراتيجية التسعير في المحطات كما يلي :

- ماتقدرة إدارة المحطة من تكاليف فعلية للخدمة ( ٨٠,٨ ٪ ) .

- رأى شركة التسويق ( ٦٦,٧ ٪ ) .

- أسعار المحطات القريبة المنافسة ( ٥٦,٢ ٪ ) .

- نظام لحاسبة التكاليف ( ٢٥,٦ ٪ ) .

ويمكن للباحث إرجاع السبب في وجود عدة أساليب للتسعير ، إلى وجود أكثر من خدمة داخل المحطة ، وقد تختلف أسس التسعير لكل منها ، باختلاف كون الخدمة تقليدية أو غير تقليدية وأيا كان الأمر ، فإن استطلاع رأى الشركة يمثل قاسما مشتركا أعظم بين المحطات ( ٦٦,٧ ٪ ) ويرجع ذلك في رأى الباحث إلى رغبة أصحاب المحطة في الاستفادة مما تمتلكه الشركة من خبرة في هذا المجال .

وقد بنيت ملاحظات الباحث على مايلي :

(١) إن الشركات تترك للمحطات تسعير نوعيات معينة من الخدمات غير التقليدية ، نظرا لأن هذا النوع من الخدمات له تكاليف استثمارية عالية وأن ظروف تشغيله تختلف من موقع إلى آخر .

(ب) إن المحطات تمارس من الناحية العملية ، دوراً غير محدود في التسعير حتى بالنسبة للخدمات التقليدية التي سعرها هيئة البترول ، حيث تضيف إلى الخدمة المسعرة أعمالاً إضافية بسيطة غير مسعرة وتتقاضى عنها أسعاراً عالية - مثل إضافة خدمة تنظيف الصالون بالمكنسة الكهربائية أو خدمة تنظيف التابلوه إلى خدمة الغسيل والتشحيم .

(ج) إن طريقة تقسيم العمل التي تتبعها بعض المحطات تؤدي إلى رفع التكلفة الفعلية التي يتحملها العميل حيث تقسم العملية التي كان يؤديها عامل واحد بين عدة عمال ، حيث يدفع العميل إكراميات لكل منهم .

(د) إن بعض الخدمات تقدمها المحطات مجاناً - مثل نفخ الإطارات - تزويد الرادياتير بالمياه .. الخ إلا أنها تخصص لأدائها عمالاً يعتمدون في دخلهم على الإكراميات ولا يحصلون على أجر من المحطة .

(هـ) إن بعض المحطات ترفع الأسعار عما حددته الشركة ، بطريقة غير مباشرة ، حيث تختصر في أداء الخدمة أو لا تؤديها بكل مقوماتها - تحدد الشركات تسعيرة للغسيل الآلي تتضمن خدمة شطف الهواء من صالون السيارة إلا أن بعض المحطات لا تؤدي هذه الخدمة .

● يتراوح سعر جهاز غسيل السيارات ألياً بين ٨٠ ، ١٠٥ آلاف جنيه .

## تأثير الارتباط بين الخدمة والطاقة على الصفات والمشكلات والاستراتيجيات التسويقية

(و) إن أسعار المواد التي تستخدم أو تباع داخل المحطات ، والمحددة من قبل الشركة أو الهيئة ، تنفذ بدقة .

### ٢ - استراتيجية الإعلان :

يشير تحليل نتائج الاستقصاء إلى مايلي :

(١) اتفاق معظم المجيبين على عدم أهمية الإعلان في وسائل الإعلان المختلفة فيرى ٧١,٨٪ من المجيبين أن العبارة التالية « الإعلان في وسائل الإعلام مهم جداً » لا تنطبق عليهم بالمرّة ، ويرى ١٩,٢٪ من المجيبين أن هذه العبارة لا تنطبق عليهم إلى حد ما ، ويرجع ذلك في رأى الباحث إلى :

— إن الإعلام في هذه الوسائل يعطى مناطق جغرافية واسعة لا يمتد إليها نشاط المحطة ، فالمحطة تخدم موقعا محددًا نسبياً ، وبالتالي للإعلام الذى يتخطى حدود هذا الموقع ليس له مبرره .

— إن الإعلان في هذه الوسائل مكلف نسبياً وليس له ما يبرره اقتصادياً .

(ب) لا يوجد بصفة عامة قناعة بأهمية الإعلان عن خدمات المحطة فيرى معظم المجيبين (٨١,٨٪) أن الإعلان غير مهم من حيث أن العميل يعرفهم ويعرف مستواهم ، بينما يرى ٦٩٪ منهم أن عدم أهمية الإعلان - ترجع إلى عدم وجود طاقة عاطفة في المحطات بحيث يوجه الإعلان لجذب عملاء جدد لتشغيل هذه الطاقة .

(جـ) هناك اتفاق كبير حول أهمية الإعلان المحلى - داخل المحطة - ( ٧٨,٢٪ ) .

(د) لا توجد قناعة واضحة نحو أهمية الإعلان في الطرق القريبة المؤدية إلى المحطة .

وقد تبين للباحث أن عدم الاقتناع بأهمية الإعلان عن خدمات المحطة ، يرجع إلى :

(١) عدم الشعور بوجود مبرر لهذا الإعلان حيث يزيد الطلب عن العرض إلى الحد الذى دفع بعض العمال إلى عدم تقديم الخدمة بالشكل المناسب .

(ب) إن الطلب على خدمة المحطة غير مرّن ، حيث يتعلق بالسيارة التى تمثل قيمة مادية عالية للعميل وحيث يدفعه الحفاظ على هذه القيمة إلى تحمل أى تكاليف لصيانتها .

(جـ) إن الإعلان لن يؤدى إلى زيادة حجم العمل في المحطة حيث تعمل المحطات بكامل طاقتها ، وليست مشكلة المحطة هي الحاجة إلى مزيد من العملاء ، وإنما مشكلتها التطور لتلبية احتياجات طلب موجود بالفعل .

(د) إن المحطات تعتمد على اسم شركة التسويق ، وثقة المستهلك في منتجات الشركة ، كوسيلة لجذب العميل وأن أفضل إعلان عن المحطة هو الشكل الخارجى لها ومستوى نظافتها وتصميمها ، فالمستهلك يهتم - اختيار محطة ذات مستوى رفيع لخدمة سيارته ذات القيمة المالية العالية .

### ٣ - البيع الشخصى :

اهتم هذا الجزء بتحديد أهمية دور العامل في الطلب على الخدمات المختلفة في المحطة ، وقد بينت نتائج الاستقصاء مايلي :

(١) وافق ٦٤٪ فقط من المجيبين على أن للعامل دوراً كبيراً في جلب الطلب على خدمة تزويد السيارات بالوقود ، بينما اتفقت الغالبية العظمى ( ٨٨,٥٪ ) على أنه ليس للعامل دور كبير في هذا .

(ب) بالنسبة لدور العامل في الطلب على خدمة التشحيم والغسيل اتفقت الغالبية أيضاً ( ٨٤,٦٪ ) على أنه ليس للعامل مثل هذا الدور .

(جـ) بالنسبة لدور العامل في الطلب على الخدمات الأخرى ، أوضحت الإجابات اتفاق ٦٧,٩٪ على أن للعامل دوراً كبيراً في الطلب على هذه الخدمات بينما اعترض ٣٠,٨٪ على هذا الرأى ومن هنا يتضح وجود خلاف حول الدور الذى يمكن أن يلعبه العامل في الطلب على الخدمات الأخرى في المحطة .

(د) بالنسبة لدور العامل في بيع المنتجات المعروضة بالمحطة يرى ٦٢,٨٪ من المجيبين أن للعامل دوراً كبيراً في تسويق هذه المنتجات ، بينما يرى ٣٥,٩٪ بأنه ليس للعامل كل هذا الدور .

(هـ) بينت الإجابات اتفاق ٨٥٪ من المجيبين على الاهتمام بتدريب العمالة التى تتعامل مباشرة مع الجمهور وقد أظهرت ملاحظات الباحث أن حاجة العميل للتزود بالوقود تدفعه إلى دخول المحطة دون تدخل أو جهد من العمال ، إلا أن دور العامل قد يبدأ بعد ذلك بعرضه على العميل الكشف على زيت المحرك أو مياه التبريد ، أو تنبيه العميل إلى وجود خدمة

الغسيل الآلي أو عرض بعض المنتجات على العميل ، كذلك تبين للباحث أن أسلوب عرض المنتجات على الجزر الموجود عليها طلمبات البنزين ، يتيح لقائد السيارة أثناء عملية التزود بالوقود ملاحظة هذه المنتجات والتعرف عليها ، ولعملية العرض - في رأى الباحث - أثر يتفوق على دور العامل في هذا المجال .

#### ٤ - الصورة الذهنية : Image

تهتم الشركات والمحطات بأحداث وتطوير صورة ذهنية قوية لدى العميل ، وتستهدف من وراء ذلك إحداث تأثير نفسي إيجابى لدى العميل ، يدفعه إلى التعامل مع هذه المحطة . وقد بينت نتائج الاستقصاء مايل :

( ١ ) إن اسم الشركة والطابع المميز لمحطاتها ، يلعبان دورا أساسيا في اجتذاب العميل لطلب الخدمات المختلفة من المحطة ( فيما عدا خدمة تزويد السيارة بالوقود ) . ويؤكد ٧٤,٤٪ من المجيبين على أهمية اسم الشركة ، ويؤكد ٧٥,٦٠٪ على أهمية الطابع الخاص لمحطات الشركة في جذب العميل . ولذلك يهتم ٨٩,٧٪ من المسئولين بإبراز اسم الشركة في كافة أعمال المحطة . ويهتم ٩٨,٧٪ من المجيبين بارتداء عمال المحطة الزى الموحد الذى يوضح أيضا اسم الشركة .

( ب ) على الرغم مما يمثله اسم الشركة ، والطابع المميز لمحطاتها من أهمية قصوى ، فإن ٨٤,٦٪ يؤكدون على أهمية علاقة إدارة المحطة وعمالها بالعميل . ويبدو - في رأى الباحث - أن تأكيد المسئولين على أهمية علاقة إدارة المحطة وعمالها بالجمهور ، هو تأكيد نظرى يمثل ما يجب أن يحدث في تصورهم . ولا يمثل ما يحدث فعلا في الواقع . حيث بينا فيما سبق أن زيادة الطلب على خدمات المحطات ، وعمل المحطات بكامل طاقتها الإنتاجية ، قد صرف أنظار المسئولين بالمحطات عن الاهتمام بالعميل وإنشاء علاقات طيبة معه .

وقد بينت ملاحظات الباحث أيضا ما يلى :

( ١ ) تضع الشركات مواصفات محددة تشمل التصميم الداخلى للمحطة ، والألوان المستخدمة فيها وشكل الخطوط والجزر وكافة أجزاء المحطة ، وتطبيق جزاءات حادة على المحطات المخالفة .

( ب ) تبرز الشركات اسمها بوضوح على كافة منتجاتها وعلى الأجهزة والمعدات المستخدمة في المحطات ، كما تلزم العاملين في المحطات بضرورة ارتداء الزى الموحد الذى يحمل علامة الشركة .

( جـ ) تمنع الشركات على المحطات ذكر أى بيانات على اللافتات

الموجودة بالمحطة ، تتجاوز اسم الشركة وبيان منتجاتها ، وترفض الشركات حتى مجرد ذكر اسم صاحب المحطة .

( د ) تعتبر الشركات أن الصورة الذهنية المنطبعة في ذهن العميل ، هى رأسمائها الأساسى الذى تبذل جهدها في المحافظة عليه .

( هـ ) تتفق الشركات في اعتبارها أن الصورة الذهنية تشتمل على مكونات مادية هى : التصميم الداخلى للمحطة ، الألوان ، الخطوط المستخدمة ، شعار الشركة ، الزى الموحد للعاملين ، إضافة إلى مكونات معنوية منها :

سمعة الشركة ، مستوى خدمات المحطة ، وتبعية شركة مصر للبترول أسلوبا يضيف إلى ذلك : سياسة الانتشار على الطرق الرئيسية بين المحافظات ، فعل الرغم من أن تقديم الخدمة في هذا الطريق يعتبر - في نظر الشركة - ذو عائد اقتصادى أقل ، إلا أنها تستهدف من تكثيف وجودها فيها ، الإيحاء إلى العميل أن الشركة معه على الطريق وأنها تهتم بخدمته وبشعوره بالأمان .

- إنتاج بعض المنتجات التى تخدم الأغراض المنزلية ، وعرضها في المحطات ، مما يوحى للعميل باتساع نطاق خدمات الشركة له .

إلا أن ملاحظات الباحث قد أكدت أن تأثير الصورة الذهنية يتركز أساسا في مجال الخدمات الأخرى التى تقدمها المحطة ، ولا تشمل مبيعات المحطة من الوقود ، حيث يدرك المستهلك أن الوقود موحد المواصفات في كافة المحطات .

#### ٥ - رقابة الجودة :

اهتم هذا الجزء من البحث بالتعرف على درجة اهتمام المحطات برقابة الجودة ، والأساليب التى تتبعها في هذا الصدد ، وقد أوضحت نتائج الاستقصاء مايل :

( ١ ) تتبع معظم المحطات ( ٨٢٪ ) نظاما محددا للرقابة على الجودة ( وقد بينت ملاحظة الباحث أن هذا النظام يتمثل أساسا في تصميم خط إنتاج معين للخدمة ، يحدد الخطوات التى تتكون منها وتتابع هذه الخطوات ، والعمال والآلات التى تشارك في تقديم الخدمة ، ودور كل منهم ) .

ويعتقد المسئولون عن إدارة المحطات أن تصميم خط الإنتاج يعنى في الوقت ذاته ضمان المستوى المطلوب من الجودة ، ولا يبذلون جهداً خاصا لتحقيق ذلك .



## تأثير الارتباط بين الخدمة والطمة على الصفات والمشكلات والاستراتيجيات التسويقية

(ب) لا تهتم ٧٥,٦٪ من المحطات بمراجعة مستوى أداء الخدمة بعد انتهائها ، كما لا يهتم معظمهم بسؤال العميل عن درجة رضائه عن الخدمة التي قدمت إليه ( ٨٢٪ ) وتعتمد معظم المحطات ( ٩٣,٦٪ ) على تقدم العميل بشكوى للتعرف على عدم رضائه عن الخدمة التي قدمت إليه .

(ج) لا تهتم المحطات على الإطلاق ( ١٠٠٪ ) بالاتصال بالعميل في وقت لاحق لأداء الخدمة ، للتعرف على رأيه وتذكيره بالموعد المناسب لتكرار أداء الخدمة له مرة أخرى . ويرى الباحث أن إجابات المجيبين في مجملها ، توضح اعتماد المحطات على اتباع خط إنتاج محدد ، وعلى تقدم العميل بشكوى للتأكد من أداء عمالها يسير وفق ما هو مطلوب . كما أن زيادة الطلب على خدمات المحطة ، دفعت المحطات إلى عدم الاهتمام بسؤال العميل عن درجة رضائه ، وإلى عدم الاهتمام بمتابعة العميل دورياً .

### ٦ - أساليب مواجهة زيادة الطلب :

- (١) تبين نتائج الاستقصاء أن المحطات تعتمد في ذات الوقت ، على أكثر من أسلوب لمواجهة زيادة الطلب عن طاقة المحطة وهذه الأساليب مرتبة حسب أهميتها هي :
- تشغيل العمالة الموجودة فترة أطول ( ٩٣,٦٪ )
- استخدام نظام الحجز المسبق ( ٧٨٪ )
- الاستعانة بالعمالة المؤقتة ( ٧٦,٩٪ ) .
- توفير مكان مريح لانتظار العميل حلول دوره ( ٦١,٥٪ ) .

(ب) كذلك تبين وجود أساليب مرفوضة تماماً من قبل المسؤولين في المحطات ، وهذه الأساليب هي :

- تعيين عمالة دائمة إضافية ( ٩٦٪ ) .
- الطلب إلى العميل أن يؤدي لنفسه بعض الخدمات ( ٩٨,٧٪ ) .

- منح أولوية للعميل المتكرر ( ٨٤,٦٪ ) .

- التركيز على الخدمات المربحة ورفض تقديم الخدمات الأخرى ( ٧٠٪ ) .

- رفض طلبات الخدمة الزائدة عن طاقة المحطة ( ٧٣٪ ) . ويرى الباحث أن المسؤولين في المحطات لا يتبعون الأسلوب الأنسب لمواجهة زيادة الطلب .

فقد أوضحت الملاحظة الشخصية للباحث أن العمل الفعلي الجاد بالنسبة لكافة الخدمات ( فيما عدا تزويد السيارات بالوقود ) لا يبدأ قبل العاشرة صباحاً ، كما أنه ينتهي غالباً قبل الخامسة مساءً . كذلك اتضح للباحث أن الزيادة في طلب الخدمات تظهر أساساً في أيام العطلات ( الجمعة ، الأحد ، العطلات الرسمية ) ، كما أن الطلب على الخدمات يقل صباحاً عن فترة بعد الظهر . ومن ثم فإن المحطات تستطيع استغلال طاقتها الإنتاجية استغلالاً أفضل في حالة تنظيم العمل على أساس ورديتين يومياً ، حيث تبدأ الأولى من الساعة الثامنة صباحاً حتى الثانية ظهراً . والأخرى من الثانية ظهراً حتى الثامنة مساءً . وعلى أن يكون عدد العاملين في الوردية الثانية أكبر منه في الوردية الأولى ، مع حرص المحطة على بدء العمل الفعلي من الساعة الثامنة صباحاً .

ويمكن للمحطة الاعتماد أساساً في الوردية الثانية على العمالة المؤقتة .

### - أساليب مواجهة نقص الطلب :

تبين نتائج الاستقصاء ، أن حالة نقص الطلب - وهي حالة نادرة ، كما سبق أن بينا - يتم مواجهتها بأكثر من أسلوب وأن هذه الأساليب يمكن ترتيبها حسب أهميتها كما يلي :

- عرض تقديم خدمة مجانية إضافية لمن يطلب الخدمة الأصلية ( ٨٤,٦٪ ) وقد أوضحت الملاحظة الشخصية أن بعض المحطات تلجأ إلى تقديم خدمة الغسيل الآلي مجاناً . لمن يطلب بعض الخدمات الأخرى . مثل خدمة ضبط الموتور الإلكتروني .

- تسريح العمالة المؤقتة ( ٧٤,٣٪ ) .

- محاولة عمل تعاقدات مع الشركات ( ٦٩٪ ) .

كذلك تبين ندرة لجوء المحطات إلى الأساليب الأخرى المتمثلة في تكثيف الدعاية للمحطة ، أو استخدام العمالة التي ليس لديها عمل في إجراء عمليات الصيانة لمعدات المحطة ذاتها .

### ٨ - النتائج :

بيناً في الجدول رقم ( ١ ) بصفحة ( ٤٦ ) من هذا البحث ، الاستراتيجيات التسويقية التي تصورك كتاب الإدارة اتباعها في منظمات الخدمة بصفة عامة ، ومن المقارنة بين هذه

الاستراتيجيات وبين الاستراتيجيات الفعلية التى تتبعها محطات خدمة وتموين السيارات ، تبين أن هناك جوانب اتفاق وجوانب اختلاف بين ما أوصى به كتاب الإدارة ، وبين مايمارس فعلا ، وقد بينت نتائج البحث وجود جوانب الاتفاق فى النقاط التالية :

- التركيز على استخدام شئ ملموس يعبر عن الخدمة .
- التركيز على استخدام العنصر البشرى .
- التركيز على استخدام صورة ذهنية قوية .
- الاهتمام باختيار وتدريب رجال البيع الذين يتعاملون مع العملاء .
- استخدام مواقع إنتاج متعددة .
- تصنيع الخدمة .

كما أظهرت نتائج البحث وجود اختلاف بين الاستراتيجيات التى تمارس فعلا فى المحطات وبين ماتصوره الكتاب ، وذلك بالنسبة لما يلى :

- استخدام نظم محاسبة التكاليف لتحديد الاسعار .
- التركيز على استخدام الاتصال الشخصى .
- تعميق الاتصال بالمشتريين السابقين .
- تقسيم الخدمة إلى فئات حسب فئات العملاء .

وبينما أوصى الكتاب باستخدام استراتيجيات معينة لتحقيق التوازن بين العرض والطلب ، فإن الظروف العملية التى تواجهها المحطات ، ووجود حالة زيادة دائمة فى الطلب ، قد دفع المحطات إلى عدم التفكير فى هذا المجال وعدم وضع استراتيجيات تسويقية لمواجهة حالة عدم التوازن بين العرض والطلب .

وقد وضح من نتائج البحث . أن اختلاف بين الاستراتيجيات التى أوصى بها الكتاب والاستراتيجيات الفعلية التى يجرى ممارستها ، يرجع أساسا إلى حالة زيادة الطلب عن طاقة المحطات ، وفى تصور الباحث أن هذه الحالة لا يمكن أن تكون أبدية ، وأنها ترجع أساسا إلى نقص الأراضى المناسبة لإقامة محطات جديدة لارتفاع أثمانها ، وإلى القانون الذى يحظر إقامة مبانى فوق المحطات مما يحد من استغلال أرض المحطة ، ولما كانت هناك محاولات حالية لتعديل هذا القانون ، فإن على المحطات أن تستعد لوقت سوف تتغير فيه العلاقة بين العرض والطلب .

ومما سبق يتبين أن الفرض الثالث لم تثبت صحته تماما ، كما أنه لم يثبت خطؤه ، هذا الفرض الذى نص على أنه « من

المتوقع أن تختلف الاستراتيجيات التسويقية التى تمارسها محطات خدمة وتموين السيارات فعلا ، عن التصور التقليدى للاستراتيجيات التسويقية فى مجال الخدمات ، ونظرا لاختلاف الظروف التى تقدم فيها هذه الخدمة فى مصر عنها حيث وضعت هذه الاستراتيجيات .»

#### رابعاً البحوث المستقبلية

يثير هذا البحث أسئلة عديدة يمكن للبحوث التى تجرى مستقبلا ، أن تجيب عليها ، فقد أوضح هذا البحث تأثير حالة زيادة الطلب عن العرض ، والتى تواجهها محطات التموين والخدمة داخل القاهرة الكبرى ، على السياسات والاستراتيجيات التسويقية لهذه المحطات ، وإذا كانت هذه حال السوق فى القاهرة الكبرى ، فما هى حال السوق خارج هذا النطاق ؟ وهل تختلف المشكلات والاستراتيجيات التسويقية حينئذ عن تلك الموجودة داخل القاهرة الكبرى .

وهناك سؤال هام طرحه هذا البحث هو : هل يمكن اعتبار حالة زيادة الطلب حالة دائمة والعمل على هذا الأساس ؟ لقد أشار الباحث إلى الدراسة الجارية إعدادها لاستصدار قانون يتيح استثمار أفضل للأرض التى تقام عليها المحطة ، وذلك بالسماح بالبناء فوق المحطة ، فما الوضع إن صدر مثل هذا القانون ؟ وما تأثير مرور مايقرب من السنوات الخمس ، على قرار وزير الاقتصاد المنظم لاستيراد السيارات ، والذى حد من ظاهرة استيراد الأفراد للسيارات ؟ وهل يمكن أن يؤدي استمرار سريان هذا القرار إلى تغيير العلاقة بين العرض والطلب ؟ وما الآثار المحتملة لدخول منافسين جدد فى السوق ؟ لقد عادت شركة كالتكس إلى السوق المصرية وبدأت فى إنشاء العديد من المحطات ، هل سيفتح الباب لمنافسين جدد ؟ وما تأثير ذلك على السياسات والاستراتيجيات التسويقية فى المحطات .

ومن ناحية أخرى ، يوجه هذا البحث أنظار الباحثين التسويقيين ، إلى ضرورة دراسة التسويق فى الخدمات غير المطروقة حتى الآن ، أو فى تلك الخدمات التى لم تنل النصيب المناسب من الدراسة ، أن الكثير من الخدمات لم يزل حقلها بكرا للباحثين فى مجالات التسويق بصفة عامة ، وفى مصر والبلاد العربية بصفة خاصة . ومن أمثلة هذه الخدمات : خدمات الخطوط الجوية سواء للأفراد أو لشحن البضائع ، دور السينما ، المقاهى ، المستشفيات ، الخدمات فى المجالات





والخدمة ، هي أمر بالغ الصعوبة ذلك أن صعوبة قياس جودة الخدمات بصفة عامة ترجع أساساً إلى التلازم بين منتج الخدمة ومستهلكها ، أو بين إنتاج الخدمة واستهلاكها ، ذلك التلازم الذي يؤدي إلى تعدد مخرجات الخدمة باختلاف أي من عنصريها ثم تعددها بالنسبة لنفس العنصر من وقت إلى آخر . أما صعوبة قياس جودة الخدمة في المحطات فترجع في رأى الباحث إلى وجود عنصر ثالث إضافة إلى المنتج والمستهلك . وهذا العنصر هي السيارة ذاتها . فحالة السيارة ذاتها تساهم في تحديد مستوى مخرجات الخدمة أو جودة أدائها . فإجراء عملية التشحيم أو ضبط الزوايا لسيارة حديثة أسهل ، كما أنه يحقق مستوى انجاز طيب بجهد أقل . والأمور يختلف إذا كانت السيارة قد قضت في الخدمة عمراً طويلاً لذلك فإن الأمر يتطلب توجيه مزيد من البحوث التي تستهدف قياس جودة الخدمة في المحطات .

## تأثير الارتباط بين الخدمة والخدمة على الصفات والمميزات والاستراتيجيات التسويقية

المهنية المختلفة - الاستشارات الإدارية والمحاسبية والهندسية والقانونية وغيرها - وغير ذلك من المجالات .

وإذا كان الباحثون قد بذلوا جهوداً طيبة في مجال قياس جودة الخدمات ، فإن قياس جودة الخدمة في محطات التزويد

## المراجع

- 4- Darden, Donna K. (1981), "The Marketing of Legal Services", Journal of Marketing, 45, ( Spring ), 33-47.
- 5- Doren, Doris C. Van, and others, (1985). "The Challenges of Professional Services Marketing, The Journal of consumer Marketing 2-2 ( Spring ), 19-28.
- 6- Fitzsimmons, James A. and Robert S. Sullivan, (1982), "Operations Management", New York, MacGraw-Hill Co.
- 7- Friedman, B., and J. Carey (1975), "Productivity in Gasoline Stations, 1958- 1973", Monthly Labor Review, 98 ( February ) 32-73.
- 8- Guiltinan, Joseph, P. (1987), "The Price Bundling of Services : A Normative Frame work", Journal of Marketing, 51 -2 ( April ) 74-85.
- 9- Heskett, James L., (1986), "Managing in the Service Economy", Poston, Massachusetts.
- 10- Hunt, Shelby D., (1976), "Marketing Theory", Columbus, Oh:Grid.

١ - عادل محمد حافظ شكري ، ١٩٨٤ ، « التقدير الكمي لتأثير المتغيرات التسويقية في كفاءة التسويق بمحطات خدمة السيارات » رسالة للحصول على درجة الدكتوراه ، غير منشورة ، إشراف أ. د. حسن خير الدين ، كلية التجارة . جامعة عين شمس .

٢ - طاهر مرسى عطية ، ١٩٨٦ ، « سياسات التسويق » ، بورسعيد ، مكتبة الجلاء ، ص . ص ١٢٠ - ١٢٥ .

## ثانياً : المراجع الأجنبية :

- 1- Booms, Bernard H., and Mary J. Bitner, (1981), "Marketing Strategies and Organization Structure for services Firms", In Marketing of Services, J.H. Donnelly and W.R. George, eds., Chicago. A.M.A..
- 2- Bride, William M., (1980), "Marketing, Boston, Houghton Mifflin Co.
- 3- Cowell, Donald W., (1988), "New services Development," Journal of Marketing Management, 3, 296-312.

- 21- Parasuraman, A., & Others, (1985), "A conceptual Model of Service Quality and its Implications for Future Research", *Journal of Marketing*, 49-4 (Fall), 41-50.
- 22- Shostack, Lynn, (1987), "Service Positioning Through Structural Change", *Journal of Marketing*, 51-1 (January) 34-43.
- 23- Surprenant, Carol F. and Michael, R. Solomon, (1987), "Predictability and Personalization in the Service Encounter" *Journal of Marketing*, 51 (April), 86-96.
- 24- U.S.Department of Energy (1981), "The State of Comptation in Gasoline Marketing, Washington, Dc.: U.S.Government Printing Office.
- 25- Willenborg, Pitts R. and Sherell D. (1981), "Consumer Adaptation on Gasoline price Increase", *Journal of Consumer Research*, 8 ( December), 322-330.
- 26- Zeithaml, Valarie A, (1981), "How Consumer Evaluation Processe Differ Between Goods and Services", in *Marketing of Services*, J.H.Donnery and W.R.George, eds., Chicago : American Marketing.
- 27- Zeithaml, Valarie A., and A. Parasuraman, and Leonard L.Berry, (1985), "Problems and Strategies in Services Marketing", *Journal of Marketing*, Vol. 49, ( Spring ) 33-46.
- 28- Zeithaml, Valarie A., Berry, Leonard L., (1988), "Communication and Control Processes in Delivery of Service Quality", *Journal of Marketing*, 52-2 ( April ) 35-48.
- 11- Kotler, Pilip, (1984), "Marketing Management : Analysis, Planning and Control", 5th ed., Englewood Cliiffis, Prentice-Hall, P.492.
- 12- Kolter, Philip and Paul N.Bloom, (1984), "Marketing Professional Services," Englewood Cliffis, Prentic- Hall, P.212.
- 13- Ingene, Charles A. and James R. Brown, (1987), "The Structure of Gasoline Retailing", *Journal of Retailing*, 63, 365-392.
- 14- Lovelock, Christopher H., (1984), "Services Marketing", Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.
- 15- .....(1983), "Classifing Services to Gain Strategic Marketing In sight", *Journal of Marketing*, 47 (summer) 9-20.
- 16- ..... (1981), "Why Marketing Management Needs to be Different for Services", J.H.Donnelly and W.R.George, eds., Chicago : American Marketing.
- 17- ..... (1980), "Towards a Classification of Services." in *Theoretical Developments in Marketing*, Charles W.Lamb and Patrick M. Dunne, eds, Chicago: American Marketing.
- 18- Marcvs, M. and R. Mcleam, (1982), "Effects of Rental Provision Service Station Product Mix and Pricing Decisions," *Journal of Retailing*, 58 (summer), 87-98.
- 19- Mitche 11, E., (1980), "Recent Changes in Gasoline Retailing", *Journal of retailing*, 56 (winter), 5-23.
- 20- Nickels, William G, (1982), "Marketing Principles," New Jersey, Prentice-Hall, Inc.



سازمان اسناد و کتابخانه ملی  
جمهوری اسلامی ایران

# منظمات الجهاز الإداري وأهدافها

## الإدارية من منظور نظرية النظم

د. محمد ماهر الصواف

### المبحث الأول :

الفكر الإداري وتعدد الأهداف الإدارية والتنظيمية :

إن تعدد الأهداف الإدارية والتنظيمية للمنظمات بصفة عامة مامو لا نتاج لتطور فكري وعلمي في مجال التنظيم والإدارة .. فبرغم أن كل نظرية في هذا المجال قد واجهت نقداً حاداً من الفكر الإداري ، إلا أن كلا منها قد قدم إحدى اللبنات الأساسية في بناء علم التنظيم والإدارة ، علاوة على أنها أوضحت الجوانب والاعتبارات المختلفة الداخلية أو الخارجية التي تؤثر على سير المنظمات ونجاحها .

ففي ظل سيطرة الآلة على الإنسان ومع ظهور الثورة الصناعية اهتم « فريدريك تايلور » و « فايول » بزيادة الإنتاجية واقترن لديها النجاح الإداري والتنظيمي بمعيار واحد وهو كفاءة الإنتاج والسعي لزيادة العائد المادي إلى أقصى درجة ممكنة<sup>(١)</sup> وكان لحركة العلاقات الإنسانية الفضل في الكشف عن أهمية العنصر الإنساني والبعد الاجتماعي للطاقت الإنسانية<sup>(٢)</sup> موضحة أن إدارة المنظمات يجب ألا تركز اهتمامها على المعيار الاقتصادي كمعيار وحيد للحكم على نجاح المنظمات ، إنما يجب أيضاً أن يتحقق قدراً معقولاً من أهداف العاملين لما في ذلك من آثار إيجابية على الإنتاج ، ورغم ما يؤخذ على هذه المدرسة السلوكية من أنها قد غالت من أهمية إشباع رغبات العاملين بالنسبة لكفاءة الإنتاج ، فإنها على أية حال قد نبهت الأذهان أنه على المنظمات مراعاة أهداف ورغبات أفرادها والعمل على إشباعها وذلك بجانب هدف تحقيق معدلات عالية من الكفاءة والاقتصاد في الإنتاج .

مقدمة :

إن نجاح منظمات الجهاز الإداري في تحقيق الصالح العام وفي أداء واجباتها المتمثلة في تقديم خدمات عامة للمجتمع ، يتوقف على قدرة القائمين على هذه المنظمات على الوفاء بالمتطلبات التي تفرضها البيئة الاجتماعية الخارجية أو الداخلية المحيطة بكل منظمة مع المحافظة على التوازن بين العوامل الضاغطة والمؤثرة على سير نشاط المنظمة . فيجب أن نسلم أن منظمات الجهاز الإداري كنظام لنشاط اجتماعي تعمل في ظل نظام وإطار بيئي متغير ، وأن هذا الإطار البيئي له من المتطلبات والمقتضيات يجب إدراكها والتعامل معها وكشف ما قد يوجد بينهم من أوجه التعارض أو التناقض حتى يمكن تجنب المؤثرات السلبية التي قد تعوق سير العمل .

وقد نظرنا إلى هذه المتطلبات البيئية على أنها أهداف إدارية تنظيمية يجب على منظمات الجهاز الإداري الوفاء بها ، إذ أن تحقيقها يعد في نظرنا العامل الأساسي لنجاحها .

فما هي هذه الأهداف الإدارية والتنظيمية ؟ وهل للمنظمة الحكومية أهداف متميزة عن الأهداف الإدارية والتنظيمية للمنظمات الخاصة ؟ وهل لا يقتصر دور التنظيم والإدارة في المنظمات بصفة عامة على رفع الكفاءة الإنتاجية ؟

هذه التساؤلات هي ما سنحاول الإجابة عليها في هذه الدراسة القصيرة حيث سنقسم العرض على المباحث الآتية :

● المبحث الأول : الفكر التنظيمي وتعدد الأهداف الإدارية والتنظيمية .

● المبحث الثاني : السمات المميزة للجهاز الإداري وأهدافه الإدارية والتنظيمية .

● المبحث الثالث : أهم المعوقات والضغوط التي تؤثر على تحقق الأهداف الإدارية والتنظيمية في المنظمة الحكومية .

هذا .. ونهئ البحث بخاتمة نوجز فيها أهم نتائج هذه الدراسة .

Becker, U : Zweck und Mass der Organisations in Handbuch der Verwaltung, Heft, 3.1, Berlin, 1976, 5.4 (راجع)

Moyo, E., : the Human Problems of on Industrial Civilization, New York, 1933

(٢) راجع :

وجاءت نظرية القرارات وأظهرت البيئة الداخلية للمنظمة كعامل مؤثر مباشر في منطقية قرارات أفرادها ، ومن ثم يجب أن تكون المنظمة - من حيث بنائها وإجراءات سير العمل بها قادرة على تسهيل اتخاذ القرارات ومنطقيتها . ويوضح أصحاب هذه النظرية أن منطقية القرارات تتجلى في القدرة على الموازنة بين المصالح المختلفة بالمنظمة والتي تتمثل في مصالح كل من أصحاب رأس المال والأفراد العاملين وكذا المتعاملين الخارجيين مع المنظمة<sup>(١)</sup> ، وهكذا فقد أعادت نظرية القرارات العنصر الإنساني في التنظيمات في حجمه الطبيعي وكشفت عن وجود مصالح متنافسة ومتعارضة يجب على التنظيم التعامل معها .

ومن أهم الإضافات في مجال التنظيم والإدارة هو ما قدمته نظرية النظم ، فالمنظمة تبعاً لوجهة نظر أصحاب هذه النظرية هي عبارة عن نسق ونظام اجتماعي Sozial System مثل أي نظام عضوي يتكون من عدة عناصر أو نظم فرعية تتفاعل كل منها مع الآخر ، وتتعاون في أداء وظيفة اجتماعية للبيئة الاجتماعية المحيطة ، بحيث أن استمرار المنظمة وبقائها في الحياة يتوقف على قدرتها في تحقيق هذه الوظيفة الاجتماعية وفي الوفاء بمتطلبات البيئة المحيطة . ويؤكد أصحاب هذه النظرية أن التنظيم رغم استقلاله ببعض السمات والتي تميزه عن غيره من النظم الاجتماعية الأخرى إلا أنه لا يعنى ذلك أن له إطاراً وحدوداً مغلقة تفصله عن البيئة الاجتماعية التي يعيش بداخلها ، فهو يعد نظاماً اجتماعياً مفتوحاً Open System فأي منظمة ترتبط بعلاقات متبادلة معقدة مع البيئة الاجتماعية ، وأكثر من ذلك فقد تعد هذه المنظمة بدورها جزءاً من نظام اجتماعي أكبر ، وفي هذه الحالة ينظر إليها باعتبارها نظاماً فرعياً لنظام اجتماعي أكبر وأعلى . فوفق هذه النظرية لا يمكن عزل كل منظمة عزلاً كاملاً ، إنما يجب عند دراستها والتعامل معها النظر إليها في إطار كلي متكامل باعتبارها جزءاً من نظام أكبر وأعلى .

وهكذا أمكن لنظرية النظم تحقيق التطور الآتي :

( أ ) أن المنظمة تتكون من عدة عناصر متداخلة ومتفاعلة ( نظم فرعية ) ، وهذه تعد متغيرات أساسية وعوامل تأثير هامة على المنظمة ونجاحها ، ولذلك فإن التعامل معها ودراستها تكتسب دلالاتها من النظر إليها في إطار كلي متكامل باعتبار أن كلاً منها مجرد جزء من نظام كلي متكامل من ناحية ، ومن ناحية أخرى فإن كلاً منها له ما يميزه وما يبرر تناوله بالتحليل بشيء من الاستقلال ، وذلك دون إغفال اعتبارات التداخل والارتباط بينهما .

( ب ) لم يعد مقبولاً أن ينظر للمنظمة على أنها شيء ساكن Static كما كان ينظر إليه أصحاب النظريات التقليدية ، فالمنظمة عبارة عن مجموعة معقدة من العلاقات الحركية المتغيرة ،

ومن ثم فإنه لا بد وأن تتسم المنظمة المعاصرة بالمرونة والقدرة على التفاعل مع المتغيرات المختلفة .

( جـ ) المنظمة ترتبط بعلاقات مباشرة وغير مباشرة مع البيئة الاجتماعية المحيطة بأنواعها المختلفة الاقتصادية والسياسية والثقافية .. إلخ وأن هذه البيئة الخارجية تفرض عليها متطلبات ومقتضيات يجب عدم تجاهلها ، ومن ثم فإن المنظمة ليس لها هدف تنظيمي واحد ، وإنما تتعدد الأهداف التنظيمية والإدارية لكل منظمة طبقاً لمتطلبات البيئة وطبيعة نشاط المنظمة .

( د ) لم يعد مقبولاً أن ينظر للمنظمة من زاوية أو مدخل واحد فهي كنظام اجتماعي ذات علاقات معقدة تتطلب تعاون المناهج العلمية والفكرية المختلفة على دراستها ، حتى يمكن إدراك الاعتبارات المختلفة المؤثرة في سيرها ونجاحها ..

( هـ ) يمكن من خلال مدخل النظم إيجاد تفسير منطقي لما هو ملاحظ من تباين المنظمات المتماثلة في الوظيفة الاجتماعية ، فكل منها يخضع لمقتضيات ومتطلبات وفروض بيئية مختلفة ، ومن ثم لا يمكن اقتباس قواعد تنظيمية إدارية ناجحة من تنظيم ما للتنظيم آخر إلا إذا توافرت نفس الفروض والمعطيات البيئية التي نجحت في ظلها هذه القواعد .

( و ) وأخيراً فقد أصبح واضحاً ضرورة أن تعتمد دراسة المنظمات على التحليل المتعمق ، حتى يمكن التعرف على المؤثرات والانعكاسات السلبية والإيجابية - المباشرة منها أو غير المباشرة - على جوانبها المختلفة .

### المبحث الثاني :

#### السمات المتميزة للجهاز الإداري وأهدافه الإدارية والتنظيمية :

لا شك أن الجهاز الإداري في الدول عامة قد شهد تديرات واسعة وعميقة ، حيث زادت وتنوعت واجباته ، وأقيمت عليه أعباء واسعة في إشباع رغبات أفراد المجتمع ورعاية مصالحهم . فلم تعد وظائفه محصورة في نطاق إداري ضيق كما كان الحال عليه في ظل ( الدولة الحارسة ) ، ذلك أن حاجات الأفراد أخذت تنمو وتتجدد كلما تقدم المجتمع ، كما أن تغير الفلسفات السياسية والاجتماعية والاقتصادية قد أدى إلى تجاوز الدولة ميدان نشاطها الإداري إلى البحث عن ميادين أخرى كانت وقفاً على النشاط الفردي ، حتى غدت

( ١ ) راجع الدكتور إبراهيم درويش والدكتور محمد حسن يس: المدخل المعاصر إلى وظائف التنظيم ، القاهرة ١٩٧٥ ص ٢٣٧ ومابعدها .  
Luhmann N. Politische Planung Ansätze Zur. Soziologie Von Politik und Verwaltung, Oplande n 1971, S.56 FF .

## الإدارة من منظور نظرية النظم

الدولة توصف في الوقت الحاضر بأنها دولة خدمات عامة أو دولة الرفاهية .

وقد أدى هذا التطور إلى تضخم الجهاز الإداري ، وتعدد منظماته الشاملة ، واتساع واجباته ، والذي أدى بدوره إلى تعقد إدارة هذه المنظمات وزيادة مشكلاتها الإدارية والتنظيمية .

ولكى نتصرف على مصدر هذه الضغوط والمشاكل الإدارية التى تواجه سير النشاط الإداري ، وتفسير ذلك بشكل علمي ومنطقي ، نرى ضرورة النظر إلى الجهاز الإداري باعتباره « نظاماً لنشاط اجتماعي شامل Macro Organization يتكون من عدة نظام اجتماعية فرعية تتمثل في منظماته وهيئاته العامة المختلفة <sup>(1)</sup> فرغم تميز هذه المنظمات واستقلال كل منها بالقيام بوظيفة اجتماعية معينة ، إلا أنها عليها أن تعمل في حدود إطار عام واحد ، وتلتزم بالتعاون في تحقيق الوظيفة الاجتماعية الشاملة والعامة للجهاز الإداري وهى تحقيق المصالح والنفع العام .

فنبذو الأهمية العملية للنظر إلى الجهاز الإداري ، كنظام اجتماعي شامل Macro Organization في تفسير إلزام المنظمات الإدارية العامة بالاندماج داخل الحدود العامة للجهاز الإداري والخضوع لقواعد عامة سواء القانونية منها أو الإدارية أو التنظيمية أو المالية .

ولفت النظر هنا إلى أن اندماج المنظمات الإدارية المختلفة في الجهاز الإداري كنظام شامل لايعنى أنها تذوب فيه وتفقد شخصيتها المستقلة ، إذ أنه من مقتضيات اعتبار هذا الجهاز نظام اجتماعي شامل الاعتراف في ذات الوقت بتميز هذه المنظمات الإدارية واستقلال كل منها بوظيفة اجتماعية معينة ومختلفة بحيث أنه لايمكن النظر إلى الجهاز الإداري بما يتبعه من منظمات كوحدة تنظيمية واحدة ، كما قد يفهم من الاصطلاح المستخدم والمتفق عليه وهو « الجهاز » أو التنظيم الإداري .

فالغاية الأساسية من النظر إلى الجهاز الإداري باعتباره نظاماً اجتماعياً شاملاً هو التأكيد على وجود أسس مشتركة وقواعد موحدة ومقتضيات وقيرد عامة ، تحكم سير نشاط المنظمات العامة علاوة على مواجهتها لمشاكل إدارية وتنظيمية خاصة لا تتواجد بالضرورة بالنسبة للمنظمات ذات النفع الخاص .

ونحن لانظر هنا ، للجهاز الإداري على أنه يشكل بيئة خارجية لكل منظمة من منظماته الإدارية العامة ، وأنه بذلك هو المصدر الوحيد للضغوط التى تواجه هذه المنظمات فحسب ، إنما تخضع هذه المنظمات فضلاً عن ذلك لضغوط أخرى مصدرها جزء آخر من البيئة

الخارجية هى البيئة الاجتماعية المحيطة بها ، والتي تتمثل في النظم السياسية والاجتماعية والاقتصادية ... الخ ..

فالمنظمة العامة تعتبر في مفهوم نظرية النظم نظاماً اجتماعياً مفتوحاً open-system بمعنى أنها لاتعيش في حدود مغلقة بل ترتبط بالبيئة الاجتماعية المحيطة بها ، وتتبادل معها العلاقات المستمرة ، والتي تتمثل عادة فيما تستقبله أو تحصل عليه المنظمة من مدخلات من المجتمع المحيط بها مثل الأفراد والمعلومات من جانب ، وماتقدمه من مخرجات لهذا المجتمع في صورة خدمات و سلع عامة من جانب آخر .

ومن الطبيعي أن يكون لهذا الارتباط البيئي فروضه ومتطلباته ، التى يجب على منظمات الجهاز الإداري الاستجابة لها . فضلاً عن ضرورة تمتع هذه المنظمات بقدر معقول من المرونة والقابلية للتغير حتى يمكنها مسايرة المقتضيات والمتطلبات البيئية المتغيرة وحاجاتها المستحدثة ، إذ أن تخلف أو عجز إحدى هذه المنظمات عن الاستجابة لهذه الفروض قد يفقدها مبررات وجودها ..

وإذا ماوجهنا النظر إلى البيئة الداخلية لكل منظمة من منظمات الجهاز الإداري نجد أنها تفرض هى الأخرى عدداً من الضغوط والمتطلبات ، والذي يرجع السبب في وجودها إلى عدم الاندماج الكامل للموظفين في المنظمة ، وعدم اتفاق أهداف الجماعة غير الرسمية مع أهداف المنظمة الرسمية ، إذ لايمكن إنكار أن كل فرد يعمل بالمنظمات العامة له شخصيته وقيمه وطموحاته الخاصة ، وأنه لايمكن التسليم بأن الأفراد يذوبون تماماً في التنظيم ويندمجون مع أهدافه .

فرغم أن كلاً منهم يتنازل عن جزء من مقومات شخصيته الخاصة ، ويطوعها لتتلاءم مع سلوكيات النشاط الإداري ، فهم في نفس الوقت يحتفظون بجزء كبير من قيمهم وطموحاتهم وأهدافهم . وذلك علاوة على انضمامهم إلى جماعات غير رسمية داخل المنظمة وأن هذه الجماعات تنشأ لها أهداف قد لاتتفق مع الأهداف الرسمية للمنظمة . ولاشك أن ذلك قد يؤدي إلى ظهور قوى وعوامل ضاغطة أثارها السلبية على سير النشاط الإداري لابد للمنظمة إدراكها والتعامل معها حتى يمكن العمل على الإقلال من نتائجها السلبية إلى أدنى درجة ممكنة .

ونخرج من ذلك أن المنظمة الحكومية محكومة بعدة اعتبارات وتلتزم ببعض المقتضيات البيئية ويمكن إجمال ذلك في الآتى :

- ١ - يحكم النشاط الإداري إطار فلسفي عام ومرن وهو تحقيق الصالح العام والذي تبدو مرونته في تأثره بتغير الحال في المجتمع وبتغير الظروف الاجتماعية والاقتصادية المختلفة في الدولة ، فما يعتبر مصلحة عامة في ظروف معينة ، قد لايعتبر كذلك في ظروف أخرى ، ويقول فضيلة الاستاذ الشيخ عبد الوهاب خلاف : ( إنما تربط جميع الأحكام بالمصالح إذ الغاية منها جلب المنافع ودرء المفاسد . حتى أن الرسول ﷺ

( 1 ) Mayntz, Renate, : Soziologie der Öffentlick Verwaltung, Heidelberg, Karlsruhe, 1978, S. 35 II.

كان ينهى عن الشيء لمصلحة تقتضيه ثم يبيحه إذا تغيرت الحال وصارت المصلحة في إباحته<sup>(١)</sup>.

٢ - يحتكر الجهاز الإداري تقديم بعض الخدمات الحيوية التي لاغنى للجماعة عنها فهو يعمل في إطار بعيد كل البعد عن مبدأ المنافسة الحرة الذي تعرفه المنظمات الخاصة ، ومن ثم فإن أفراد المجتمع ليس لهم الخيار ، إذ لا مفر لهم من أن يقبلوا الخدمة كما تقدم لهم . وعلى ذلك فإنه من المفترض أن يلتزم الجهاز الإداري بتقديم هذه الخدمات على أفضل وجه وفي كل الأحوال بشكل ميسر وفي الميعاد والمكان المتعارف عليه لأدائها فيه . فهو يخضع في ذلك لقاعدة تقتضى انتظامه وسيره بدون انقطاع وتحقيق أعلى درجة من الفاعلية في تحقيق وظيفته الاجتماعية حتى يتحقق الصالح العام بالشكل المأمول والمرغوب .

٣ - يحكم النشاط الإداري إطار قانوني يتضمن عدداً من القواعد الإجرائية والقانونية ويجب عليه احترام نفاذها وإعمالها ، كما يلتزم بالقواعد والقيم الأخلاقية العليا التي تتمثل في البلاد الإسلامية في أحكام الشرع مثل قاعدة المساواة والعدل بين الأفراد .

٤ - يخضع النشاط الإداري غالباً لرقابة متنوعة من الفواحي القضائية والسياسية والاجتماعية نتيجة لمسئوليته العامة أمام المجتمع ، واستثنائه بالامتيازات ، والسلطات الاستثنائية علاوة على استعماله للمال العام الذي يجب مراقبة كيفية استخدامه للتأكد من الاستخدام الأمثل ففي ذلك مصلحة المجتمع ورفاهيته .

٥ - يتعرض النشاط المذكور لضغوط اجتماعية وسياسية تطالب بتوفير مزيد من الخدمات والسلع العامة لإشباع الحاجات الأساسية المستحدثة ، فضلاً عن أن المواطن يتوقع دائماً أو يأمل نهوض الجهاز الإداري بالخدمات العامة بمستوى مثالي ولأفراد المجتمع جميعاً . وعلى ذلك فإن هذا الجهاز مطالب بأن يستجيب بدرجة أو بأخرى لتلك الضغوط .

٦ - وأخيراً فإنه نتيجة لطبيعة النشاط الحكومي وما يتمتع به الموظف العام من سلطات وحقوق إصدار الأوامر الملزمة وإضمان تنفيذ السياسة العامة دون انحراف كان لابد وأن يتميز الجهاز الوظيفي في المنظمات الحكومية بطابع مهني متميز يضمن إشعار الموظف بالأطمئنان وتفرغه لخدمة الصالح العام . ومن هنا تتميز الوظيفة العامة بقواعد مستقلة تنظم شئون الموظفين من حيث التعيين أو الترقية أو التأديب .. إلخ ..

وبعد أن عرضنا أهم الاعتبارات والسمات المميزة للجهاز الإداري ، يمكن أن نستخلص من العرض السابق أن السلطة الحكومية يجب عليها أن تسعى إلى تحقيق الأهداف الإدارية الآتية .

- ١ - الوصول إلى درجات عالية من الفاعلية في تحقيق الوظيفة الاجتماعية المرسومة للمنظمة مع المواءمة مع متطلبات البيئة الاجتماعية المتغيرة .
- ٢ - تحقيق أعلى درجة ممكنة من الكفاءة والاقتصاد في الإنفاق .
- ٣ - تأمين أعمال المبادئ الإسلامية والقانونية ، والوفاء بالالتزامات والفروض القانونية والسياسية<sup>(١)</sup> .
- ٤ - تحقيق القدر المناسب من أهداف العاملين العموميين .

وإن كانت هذه الأهداف لا تختلف كثيراً في مسمياتها عن أهداف المنظمات ذات النفع الخاص ، إلا أنها تختلف في فدواها وأهميتها النسبية عن مثيلتها بالنسبة للمنظمات الخاصة .. وتجدر الإشارة إلى أن الأهمية النسبية لكل هدف من هذه الأهداف تختلف حسب طبيعة نشاط كل منظمة ووظيفتها الاجتماعية المكلفة بها . كما قد تختلف الأهمية النسبية من وقت لآخر بالنسبة للمنظمة ذاتها ، فقد يعطى وزناً كبيراً وأهمية لأحد الأهداف المذكورة بالنسبة لمنظمة ما في وقت من الأوقات وتحت ظروف بيئية معينة ، ثم تقل هذه الأهمية بانتهاء هذه الظروف ، إلا أن ذلك لا يعنى إمكانية إهمال إحدى هذه الأهداف إهمالاً تاماً ، فإنه من الخطأ إغفال إحداها لحساب هدف آخر ، إذ لابد من توافر نوع من التوازن والترابط بين هذه الأهداف بما يتناسب مع طبيعة ونوع نشاط كل منظمة والظروف البيئية المحيطة بها ، كما يجب أن يلاحظ أن المبادئ الإسلامية العامة تطلو على هذه الأهداف ، بل وتعد شرطاً أساسياً عاماً لابد من الوفاء بها . وما يجب الإشارة إليه أنه لابد من خلق موازنة عادلة بين الاعتبارات والقيود القانونية التي يفرضها الرغبة في حماية الأفراد من تعسف الإدارة وبين الاعتبارات أو الفنية التي يفرضها هدف الفاعلية والكفاءة ، فيجب أن نسلم أنه كلما تغلبت هدف الوفاء بالمتطلبات القانونية واحتل مركز اهتمام القائمين على الجهاز الإداري ، كلما اتسمت المنظمات الحكومية بطابع مركزي يميل إلى كثرة الأوامر والتشدد في الرقابة الإدارية وبالتالي تنعدم المرونة والسرعة في اتخاذ القرارات ويؤدي ذلك بدوره إلى انخفاض مستوى كفاءة وفاعلية المنظمة . كذلك فإنه في الحالة العكسية التي يتغلب فيها الاعتبارات الفنية على القانونية فقد يؤدي ذلك إلى إهمال حقوق المواطنين وإساءة استخدام سلطة الإدارة .

كذلك فإنه من جانب آخر فإن المغالاة في الاعتبارات القانونية وما تقتضيه من التمسك بالشكلية القانونية والتشدد في الرقابة قد

(١) فضيلة الشيخ عبد الوهاب خلاف - السياسة الشرعية ، طبعة القاهرة ، المطبعة السلفية سنة ١٣٥٠ هـ ص ٦ ، ٧ .  
(١) يوضح الدكتور أحمد رشيد إلى أن الجهاز الإداري ما هو إلا نظام اجتماعي فرعي لنظام أكبر وأشمل وهو النظام السياسي ويستفاد من ذلك أن منظمات الجهاز الإداري مطالبة بقدر ما بالمشاركة في تنفيذ الأهداف السياسية والتزام بمقتضياتها - راجع الدكتور أحمد رشيد - مبادئ الإدارة العامة دار الشروق جدة ١٩٧٨ ، ص ١٦ ، ١٧ .

## منظمات الجهاز الإداري وأهدافها

### الإدارية من منظور نظرية النظم

يؤدي إلى انخفاض روح الإبداع لدى الموظف العام وينخفض مستوى رضاه الوظيفي نتيجة لعدم إمكانية إشباع حاجاته في تحقيق الذات والاستقلال في العمل أي أن التركيز على الاعتبارات القانونية سيكون على حساب الهدف الإداري والتنظيمي الرابع وهو رعاية مصالح العاملين ورفع مستوى رضاهم الوظيفي .

ونلتفت النظر أيضاً أن تغليب مصالح العاملين وجعلها مركز اهتمام القائمين على المنظمات قد ينشئ أثراً سلبياً مباشرة أو غير مباشرة بالنسبة لهدف الفاعلية والكفاءة حيث سيحاول العاملون المطالبة بمزيد من الرغبات الاجتماعية وذلك على حساب كفاءة وفاعلية المنظمة .

ومؤدى ذلك فإنه لا يمكن إغفال أوجه الترابط بين الأهداف الإدارية والتنظيمية والمؤثرات المتبادلة بينهم وعلى ذلك فإن نجاح المنظمة الحكومية لن يتأتى بتغليب اعتبارات الفاعلية والكفاءة إذ لابد من مراعاة الأهداف الأخرى والوصول إلى درجة من التوازن بين هذه الأهداف وذلك بما يتلاءم مع طبيعة نشاط المنظمة والمقتضيات البيئية الاجتماعية المحيطة بها .

#### ● المبحث الثالث :

### أهم المعوقات التي تؤثر على تحقيق الأهداف الإدارية والتنظيمية في المنظمة الحكومية :

كما سبق أن أشرنا يحكم النشاط الإداري والتنظيمي لمنظمات الجهاز الإداري عدد من الاعتبارات تؤثر سلبياً بصورة أو بأخرى من قدرة القائمين على هذه المنظمات على تحقيق الأهداف الإدارية والتنظيمية السابق إيضاحها .. فهناك عدد من العوامل السلبية التي ترجع إلى طبيعة المنظمة الحكومية وما يفرض عليها من قيود قانونية وسياسية ومن رأينا أن أهم هذه العوامل السلبية مايلي :

أولاً : يولى علماء التنظيم والإدارة اهتمامهم للكشف عن التغيرات المختلفة والمؤثرة على نجاح المنظمات بصفة عامة .. وبالفعل كان لجهود العلماء الفضل في التعرف على عدد من التغيرات ، كما يشير الاستاذ الدكتور سيد الهواري لاتربط التنظيم الفعال « بمقتصر واحد فقط مثل هيكل تنظيمي مثالي ، أو نظم تشغيل ( اختيار وتحفيز وتقييم أداء .. ) مثالية ، أو بقاء عظيم ، أو بطرود عمل مناسبة .. أو بتكنولوجيا خاصة ، أو أنماط جيدة من العلاقات غير الرسمية أو

بمعايير سلوك جيدة<sup>(١)</sup> ، فهو يرى أن التنظيم الفعال يخضع لتغيرات متعددة حددها في<sup>(٢)</sup> :

- ظروف العمل والظروف البيئية الخارجية .
- التكنولوجيا ( ويقصد بها النظم المتطورة في العمل الآلية منها والاجرائية ) .
- القيادة العليا بما تتبعه من أنماط القيادة الإدارية .
- الترتيبات التنظيمية الرسمية وتشمل الهيكل التنظيمي ، وعلاقاته وبناء شبكة المعلومات ، وسلطات تخصيص الموارد ، والرقابة عليها ، واختبار الأفراد وتدريبهم ، وطبيعة نظام التحفيز وتقييم الأداء .

- العاملون والاصول غير البشرية : أي تناسب العاملين والاصول الثابتة وتركيبها كما وكيفا مع متطلبات العمل .
- التنظيم غير الرسمي وأثر أنماط القيادة عليها<sup>(٣)</sup> .

ولاشك أن هذه المتغيرات تتفاعل وتؤثر كل منهما على الآخر وهي بذلك ، تؤثر على نشاط التنظيم وفاعليته .. فالاهتمام بمقتصر منها بعفده لا يمكن أن يؤدي إلى تحقيق الفاعلية المرغوبة ، إنما الأمر يتوقف على حسن التعامل مع هذه المتغيرات وتوجيه تفاعلها لصالح تحقيق الأهداف ، أي يجب ألا يغيب عن الذهن أن التنظيم هو نظام لنشاط اجتماعي ديناميكي متكامل يحكمه متغيرات ومؤثرات متعددة على ذلك فإنه من الخطأ التركيز على إحدى هذه التغيرات دون مراعاة اعتبارات المتغيرات الأخرى والمؤثرات التبادلية بينهما . وهذا الخطأ في رأيي يعد أكثر الأخطاء انتشاراً في الدول النامية فهو من العوامل الأساسية لظاهرة ضعف فاعلية منظمات الجهاز الإداري في هذه الدول ، إذ يتم عادة التركيز على إحدى هذه الجوانب والعمل على تطويرها دون النظرة الشاملة والمتكاملة لهذه المنظمات .

ثانياً : ويعتبر كذلك من العوامل المقيدة لمنظمات الجهاز الإداري مايفرض عليها من مبادئ وقواعد وإجراءات قانونية مختلفة . فكما أوضحنا سلفاً تتمتع هذه المنظمات بمجموعة من الامتيازات والسلطات تكفل لها وحدها حق الأمر والنهي بالإرادة المنفردة الملزمة ، كما تستطيع أن تلجأ إلى التنفيذ الجبري بالقوة عند الاقتضاء . ومادام القائمون على هذه المنظمات من البشر ، فإن نواحي الضعف والقصور التي تتصف بها الطبيعة البشرية يمكن أن تؤدي إلى التعسف والتحيز في استعمال هذه السلطات والامتيازات فضلاً على أنه لا يمكن استبعاد احتمالات الفهم الخاطئ سواء للوائح أو للقواعد القانونية وذلك من القائمين على تطبيقها . ومن هنا فقد كان من المنطقي أن يحاط نشاط هذه المنظمات بإطار قانوني يفرض عليها قيود ترد على حريتها وتحدد لها أساليب ممارستها لنشاطها ، كما يحدد لها عدد من القواعد والشروط القانونية الواجب مراعاتها لدى معالجة الموضوعات المختلفة . فهذا الإطار القانوني يعد ضرورة لتجنب القرارات غير المشروعة أو الخاطئة ، كما تضمن العدالة وعدم التحيز .

( ١ ) الدكتور سيد الهواري : الهياكل والسلوكيات والنظم ، مكتبة عين شمس ، الطبعة الثانية القاهرة ١٩٨٠ ، ص ٣٣٧ .

( ٢ ) الدكتور سيد الهواري : المرجع السابق ص ٣٣٧ ، ٣٦١ .

( ٣ ) للتفصيل راجع الدكتور سيد هوارى - المرجع السابق ص ٣٤٠ - ٣٦١ .

وما يهمنا في هذا الخصوص هو أن ننبه إلى ما قد يوجد من تعارض بين المطالب والفروض القانونية وبين مطلب الفاعلية والكفاءة في تحقيق الواجبات فيجب أن نتوقع أنه كلما زاد الاهتمام والتركيز على النواحي القانونية وبلغ في منطق ضمان حقوق الأفراد من ناحية ، كلما قل الاهتمام من ناحية أخرى بالنواحي الإدارية الفنية والتي من شأنها أن تساعد على تحقيق الواجبات بفاعلية عالية ، فقد تؤدي المغالاة في الضمانات الإجرائية القانونية في منظمة ما إلى اتجاه السلوك الإداري والتنظيمي بها إلى التركيز على المحافظة على الشكل القانوني والمشروع لتصرفاتها ، مما يؤدي ذلك بدوره إلى الميل نحو الأخذ بنظام الرقابة المركزية المتشددة ، وسلب الوحدات التنفيذية بمواقع العمل المختلفة كل الحرية في إصدار القرارات ، أو التصرف دون الرجوع إلى السلطة المركزية ، وذلك حتى يمكن إحكام السيطرة على سلوك الموظفين ، علاوة على ذلك فقد تسود الشكلية المفرطة مما يدعو الموظف العام إلى أن يلجأ إلى تجنب الخط القانوني دائماً والعمل على الالتزام بالشكليات القانونية ، غافلاً عن اعتبارات الفنية وإحداث الآثار الاجتماعية التي يستهدفها المجتمع مع نشاطه وقراراته .

ثالثاً : كما توجد عوامل سلبية أخرى ترجع أسبابها إلى النظام القانوني المقنن للموظفين العموميين فمن المعلوم أن الخدمة المدنية في أغلب الدول<sup>(١)</sup> ، تخضع لنظام ولوائح قانونية كانت نتاجاً للتطور التاريخي للوظيفة العامة ... فقد اتسمت الوظيفة العامة قديماً بطابع السلطة والقهر لا بطابع الخدمة العامة ، وكان من نتيجة ذلك أن أصبح التعيين في الوظائف العامة حكراً على الطبقات الاجتماعية العليا في المجتمع ، كما انتشرت في مجال التعيين والترقية والنقل المحسوبية والرشوة وساد الفساد في كثير من أمور الموظفين العموميين .

وقد كان طبيعياً إزاء ذلك أن تضمنت قوانين الخدمة المدنية بالدول المختلفة العديد من القواعد التي تضمن تحقيق المساواة بين الموظفين مثل : المساواة في التعيين ، والأجور والترقية عند تماثل الظروف ، كما قد وضعت العديد من الضوابط التي تهدف إلى تجنب ما يشوب القرارات المتعلقة بشئون الموظفين من سوء استخدام ، والذي عرفته الوظيفة العامة في الماضي ومن الأمثلة الواضحة على ذلك قواعد التعيين والنقل والترقية والتأديب والعزل أو إنهاء الخدمة ، وفوق ذلك فقد اقتضى تغيير النظر إلى الوظيفة العامة وإتسامها بطابع الخدمة العامة إلى وجود قواعد تؤمن استقلال الموظف العام وتجعله بمنأى عن السياسة الاعتبارية الحزبية ، مثل القواعد التي تؤمن الموظف في عمله من حيث المرتب والعلاوات .

ورغم أن لهذه القواعد والتنظم القانونية مردودات إيجابية هامة بالنسبة لتأمين حقوق الموظف غير أنها في الوقت ذاته إطار مقيد لمرونة وفاعلية الجهاز الإداري . كما أن بعض هذه النظم القانونية للوظيفة العامة تؤثر سلباً في كثير من الأحيان على الدوافع لدى الموظفين العموميين نحو الأداء المثالي الفعال ، على سبيل المثال نظام مهنة الوظيفة الذي يقتضي بتدرج الموظف من أول السلم الوظيفي إلى الوظائف الأعلى حتى بلوغه سن التقاعد ، وما يترتب عليها من نظم الترقية بالأقدمية والعلاوات السنوية التلقائية .

ولا يتسع المجال هنا للتعرض تفصيلاً لهذه القواعد فهي تحتاج إلى دراسة تحليلية مستقلة تتعدى هدف هذا البحث وتخرجه عن إطاره المحدد .

وما يجب تأكيده هنا هو أن الاتجاه الملموس في عديد من قوانين الخدمة المدنية وبصفة خاصة في الدول النامية يميل إلى تغليب فكرة ضمان حقوق الموظفين على اعتبارات التقنية المتعلقة بالأهداف الإدارية والتنظيمية الأخرى .

رابعاً : وأخيراً .. فمن العوامل المؤثرة سلباً على منظمات الجهاز الإداري - فضلاً عن ذلك - ما يفرض عليها من قواعد ونظم مالية .. فيهدف توجيه وتنسيق المال العام إيراداً وإنفاقاً ، وترشيد استخدام ، تتدخل الهيئات السياسية العليا بإصدار قوانين ولوائح مالية مختلفة يتم بمقتضاها وضع قيود مالية على حرية منظمات الجهاز الإداري في استخدامها للأموال العامة . ومرد تدخل الهيئات السياسية هو أن ما يخص من موارد مالية لهذه المنظمات يشكل عبئاً مالياً كبيراً على الميزانية العامة للدولة ، كما أن تزايد نفقات هذه المنظمات واستهلاكها من الأموال العامة قد يؤثر على متطلبات الاتفاق الاستثماري لمشروعات التنمية . فمن الوجهة السياسية ، يعد حسن توزيع النفقات العامة وترشيدها عاملاً هاماً في تحقيق أهداف الدولة الاجتماعية والاقتصادية المنشودة .

ومن هنا تتدخل السياسة العليا في الدولة كافة في وضع إطار مالي لا يجوز لمنظمات الجهاز الإداري الخروج عليه ، والذي يتمثل عادة في قيود مالية عديدة تختلف شدتها من دولة إلى أخرى - تحد من حرية هذه المنظمات في استخدامها لاعتماداتها المالية وتنظيم نفقاتها ، وذلك مثل تحديد بنود الاتفاق ومنعها من التصرف في المبالغ المعتمدة إلا للغرض الذي اعتمدت من أجله وحظر نقل مبالغ معتمدة

( ١ ) يتم التفرقة بين اتجاهين مختلفين لنظم الوظيفة العامة هما : النظام الأمريكي والنظام المهني والذي يسود التشريعات الأوروبية مثل ألمانيا الاتحادية وفرنسا وإنجلترا . وينحصر الخلاف بين النظامين في أن النظام الأمريكي لا ينظر إلى الوظيفة العامة على أنها نظام يجب أن يخرج عن المألوف في القانون الخاص فهو بذلك لا يضع لها نظاماً قانونياً مستقلاً كما هو الحال في النظام الأوروبي . وهكذا فإننا نقصد هنا النظام الأوروبي والذي تأخذ به معظم الدول ( بصفة خاصة الدول العربية ) للتفرقة بين النظامين راجع الأستاذ الدكتور سليمان الطماوى - مبادئ علم الإدارة العامة ، دار الفكر العربى - القاهرة ١٩٧٩ - ص ٣٠٩ وما بعدها - وللتفصيل راجع أيضاً د . عبد الحميد حشيش دراسات في الوظيفة العامة في النظام الفرنسى ، دار النهضة العربية القاهرة ١٩٧٧ ص ١٣ - ٢١ .



## منظمات الجهاز الإداري وأهدافها

### الإدارية من منظور نظرية النظم

من فرع إلى فرع آخر أو من باب إلى باب آخر إلا بعد اتخاذ إجراءات معينة<sup>(١)</sup>.

ويتضح مما سبق أن منظمات الجهاز الإداري لا تتمتع بالمرونة الكافية في استخدام مواردها المادية كما هو الحال بالنسبة للمنظمات ذات النفع الخاص. ومن ثم يتعثر طريقها نحو تحقيق كفاءة إنتاجية عالية.

ويتضح من استعراض أهم العوامل السلبية المؤثرة في نجاح منظمات الجهاز الإداري أن هناك إعمالاً لبعض الأهداف لصالح هدف تنظيمي آخر، أي أنه لا يتم الموازنة السليمة بين الأهداف التنظيمية ولا يراعى الترابط بينهما بما يتناسب مع طبيعة ونوع نشاط كل منظمة والظروف البيئية المحيطة بها، ومن ثم فإنه من الخطأ إغفال إحدى الأهداف لحساب هدف آخر بحجة وجود تعارض أو عدم تجانس بينهما فمهمة التنظيم هنا هي إحداث التوافق والتوازن وليس التهرب من ذلك بإهمال أحدهما على حساب الآخر.

### خاتمة :

تابعنا خلال هذه الدراسة القصيرة دراسة موضوع متشابه يشوبه الغموض أحياناً أو النقص أحياناً أخرى وقد كان معنا في

الدرجة الأولى أن تحدد بشكل واضح الأهداف الإدارية والتنظيمية لمنظمات الجهاز الإداري التي يتسم بطبيعة متميزة عن منظمات القطاع الخاص.

فمن الثابت أن وضوح الأهداف والتعرف على أوجه الارتباط والتداخل بينهما من أهم الأسس التي يبنى عليها نجاح أي نشاط. فوضوح الأهداف الإدارية والتنظيمية له مردودات عملية أهمها :

(أ) تسهيل عملية اختيار الوسائل والإجراءات التنفيذية المناسبة والمناسبة على تحقيقها. فعدم وضوح الأهداف يؤدي بالتالي إلى أن عملية اختيار الوسائل والأدوات عملية صعبة وغير موضوعية.

(ب) إن دراسة الأهداف لأية منظمة وتحليلها يكشف عن أوجه التكامل أو التعارض بينهم ويتحقق هذا التكامل عندما يكون تحقيق أحد الأهداف عاملاً مساعداً لتحقيق هدف آخر من الأهداف المختلفة في التنظيم، كما يتحقق التعارض إذا ما ترتب على تحقيق أحد هذه الأهداف إعاقة الوفاء بهدف آخر من أهداف هذا التنظيم.

(ج) إن وضوح الأهداف قد يحقق دافعاً للقائمين على المنظمات في تقييم الأدوات، والإجراءات المطبقة في التنظيم واستبعاد غير الصالح منها.

وقد أوضحنا في هذه الدراسة باختصار شديد النظريات الإدارية والتنظيمية التي كشفت عن تعدد الأهداف الإدارية والتنظيمية. كما عالجنا في مبحث مستقل طبيعة تنظيمات الجهاز الإداري وما يميزها عن منظمات القطاع الخاص واستخلصنا من ذلك الأهداف الإدارية والتنظيمية الواجب على هذه المنظمات العمل على تحقيقها وذلك دون إغفال وزن وأهمية كل من هذه الغايات بالنسبة لنشاط كل منظمة وظروفها البيئية المحيطة بها.

(١) راجع مثلاً المرسوم الملكي رقم (م/٢٧) الصادر بتاريخ ١٣٩٢/٦/٢٩ هـ والخاص بقواعد الميزانية العامة بالملكة العربية السعودية، حيث ينص على مايلي :

- وجوب صرف النفقات وفق الميزانية والتعليمات الخاصة بها.
  - عدم جواز نقل مبلغ معتمد من فصل إلى فصل إلا بقرار مجلس الوزراء.
  - حظر نقل مبلغ معتمد من فرع إلى فرع أو من باب إلى باب إلا بقرار من وزير المالية والاقتصاد الوطني.
  - عدم جواز النقل لأحد بنود الميزانية (رئيسية أو فرعية) بما يجاوز الاعتماد الأصلي للبند المنقول إليه، إلا بموافقة رئيس مجلس الوزراء وبعد أن تقدم اللجنة المالية بمجلس الوزراء رأياً في ذلك.
  - حظر استعمال الاعتماد في غير ماخصص له، أو إصدار أمر بالصرف بما يجاوز الاعتماد المقرر، أو الارتباط بأي مصرف ليس له اعتماد في الميزانية بما يجاوز المعتمد لها.
  - المنع المطلق للتعيين أو ترقية الموظفين والمستخدمين إلا في الوظائف المعتمدة في الميزانية.
- كما ينص القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٢ بشأن الموازنة العام في ج. م. ع في مادته ٢٣ على أنه لا يعفى وجود اعتماد في جداول استخدامات الموازنة من الالتزام بأحكام القوانين واللوائح المعمول بها سواء كان ذلك متعلقاً بتنظيم السلطة المالية والنظام المحاسبي، وما يتطلبه تنفيذ الموازنة من إجراءات.

وتنص المادة ٢٤ على أنه لا يجوز تجاوز اعتمادات أي باب من الأبواب المختلفة أو استحداث نفقات غير واردة بالموازنة إلا بعد الرجوع إلى وزارة المالية والاقتصاد والتجارة الخارجية وموافقة مجلس الشعب وصدر القانون الخاص بذلك ويجوز إجراء النقل، داخل اعتمادات الباب الواحد طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية.

وقد خصصنا مبحثاً مستقلاً لتحليل أهم العوامل السلبية التي تعوق تحقيق هذه الأهداف الإدارية والتنظيمية وهي :

- ١ - إغفال أوجه الارتباط بين المتغيرات المختلفة التي تؤثر على المنظمات فكتيراً ما يحدث عملياً التركيز على إحدى هذه المتغيرات وتطويرها دون مراعاة المؤثرات المتبادلة بينها وبين المتغيرات الأخرى .
- ٢ - تغليب الاعتبارات القانونية على الاعتبارات الفنية في تنظيم وإدارة منظمات الجهاز الإداري بهدف الإقلال من فرص

التحسيف والتمييز في استخدام الامتيازات والسلطات التي تتمتع بها هذه المنظمات .

- ٣ - تغليب فكرة ضمان حقوق الموظف العام على الاعتبارات الفنية المتعلقة بالفاعلة والكفاءة والاقتصاد ، مما شل العمل في كثير من المنظمات .
- ٤ - وأخيراً تشكل النظم والقواعد المالية عثرة على ذلك عاملاً سلبياً مباشراً يؤثر على كفاءة منظمات الجهاز الإداري . وقد طالبنا بضرورة الموازنة بين الاعتبارات المختلفة سواء الفنية أو القانونية أو المتعلقة بالعنصر البشري .

## قائمة المراجع

بين النظرية والتطبيق ، مجلة العلوم الإدارية ، العدد ١٩٦٩/١ .

— مبادئ علم الإدارة العامة ، دار الفكر العربى ، القاهرة ١٩٧٩ .

د . سيد الهوارى : الإدارة ، الأصول والأسس العلمية ، الطبعة الرابعة القاهرة ١٩٧٠ .

— التنظيم ، الهياكل والسلوكيات والنظم ، مكتبة عين شمس ، الطبعة الثانية ، القاهرة ١٩٨٠ .

د . عبد الكريم درويش ، د . ليل تكللا : أصول الإدارة العامة ، الطبعة الثانية مكتبة الأنجلو المصرية القاهرة ١٩٧٢ .

د . على السلى : الإدارة العامة ، مكتبة غريب القاهرة ، ١٩٨١ .

د . إبراهيم درويش ، الإدارة العامة في النظرية والممارسة ، دار النهضة العربية الطبعة الخامسة ، القاهرة ١٩٨٢ .

د . إبراهيم درويش ود . محمد حسين يس : المدخل المعاصر إلى وظائف التنظيم القاهرة ١٩٧٥ .

د . أحمد رشيد : السياسة والإدارة ، في مجلة العلوم الإدارية العدد ٧٦/٣ .

— العملية الإدارية من خلال تحليل النظم - بحوث معهد الإدارة العامة الرياض ١٤٠٠هـ .

— التنظيم الإداري وتحليل النظم - الطبعة الثالثة دار الشروق جدة .

د . سليمان محمد الطماوى : ضمانات الموظفين

## المراجع الأجنبية

- Becker, U.: Zweck und mass der Organisation, in Handbuch der verwaltung, Heft, 3.1, Berlin, 1976 .
- Hoffman, F., : Begriff der Organisation, Handwörterbuch der Organisation Stuttgart, 1980, S. 1425 ff .
- Kubler, Hartmut : Organisation und führung in Beh ö rden Band I, 3. Auflage, Stuttgart, 1978 .

- Leavitt, H.J. Management Accounting to teask organizational Differentiation, in Management international, 1962, I .
- Iuhmann, N. : Politische Planung, Aufsätze zur Soziologie von Politik und verwaltung, Oplanden, 1971 .



مكتبة وادارة الوثائق الوطنية

# ضمانات تحصيل الضرائب فسي

تقديم:

تعتمد الدولة في الحصول على إيراداتها العامة أساساً على الضرائب التي تفرض على المكلفين في الدولة ، ويتم تحصيلها بالطرق والكيفية التي تحددها القوانين التي تصدر في هذا الشأن . وتعد الضرائب على اختلاف أنواعها أحد المصادر الرئيسية للإيرادات العامة في الدولة ، وهذا امر متعارف عليه في كافة دول العالم .

ولقد مر القانون الضريبي المصري بفترة حاسمة في تاريخه إبان عام ١٩٣٩م إذ كانت مصر تعتمد في تمويل ميزانيتها أساساً حتى هذا التاريخ على ضريبتى الاطيان والمباني وبعض الضرائب غير المباشرة وعلى الأخص الضرائب الجمركية ويرجع ذلك إلى وجود نظام الامتيازات الأجنبية التي كانت آفة في جبين المجتمع المصري حيث كانت تحمي الأجانب من الخضوع للأنظمة والقوانين المعمول بها ، وفي عدم خضوعهم لاي ضرائب تفرض في مصر طبقاً لما استقر عليه احكام القضاء المختلط حينئذ ، وعلى الرغم من استقلال البلاد في عام ١٩٢٢م إلا أنه كان استقلالاً منقوصاً ، لأن نظام الامتيازات الأجنبية عاق حرية هذا الاستقلال . ودخلت الحكومة المصرية في مفاوضات انتهت باتفاقية مونترو في ٨ مايو ١٩٣٧ ، والتي نصت على إلغاء الامتيازات الأجنبية في مصر ، وصدر القانون ١٤/١٩٣٩ بتاريخ ٢٣/١/١٩٣٩ بفرض ضرائب نوعية على فروع الدخل التي لم يسبق فرض ضرائب عليها ، وقد أخذت مصر بنظام الضرائب النوعية والذي بموجبه يحدد كل نوع من الدخل طبقاً لمصدر الحصول عليه ، ثم تفرض ضريبة مستقلة ، ومختلفة على كل نوع من الدخل على حدة ، وعلى الرغم من التدخل التشريعي المستمر من المشرع والذي كان أخره القانون ١٥٧ / ١٩٨١م<sup>(١)</sup> فلا زالت الضريبة النوعية هي الأساس وإن وجدت بعض مظاهر الاتجاه البطيء إلى الضريبة الموحدة .

وإذا كانت النظرة إلى الضرائب قد تغيرت مع تطور وظيفة الدولة حيث أصبحت الضرائب تستخدم كوسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية والمساهمة في التنمية الاقتصادية بالإضافة إلى كونها مصدراً هاماً لتمويل النفقات العامة ، رغم كل ذلك فإن الضريبة لا تستطيع أن تلعب هذا الدور الخطير ما لم يتم تحصيلها والا أصبحت أرقاماً تضاف إلى ما يسمى بمبالغ تحت التحصيل أو متأخرات ضريبية وانتهى أمرها في الغالب الأعم إلى ما يسمى

بالإسقاط الضريبي ، ويرجع ذلك إما إلى رغبة الممول في التهرب وبالتالي عدم وجود ما يمكن الحجز عليه سداداً للضرائب ، وأما لفداحة التقدير ومغالاته مما ألجأ الممول إلى الإفلاس أو إنهاء النشاط ، الأمر الذي يلقي على جهاز التحصيل بمصلحة الضرائب أهمية كبرى على الرغم من أن هذا لا يأخذ حقه كاملاً كما يجب ، ولا يتم التحصيل إلا بإجراءات نص عليها القانون تنتهى بإصدار الورد . وحتى نحقق المرجو من هذا البحث

أشرنا إجراء استقصاء ميداني عن أسباب التخلف والتقاوس في تحصيل الضرائب آخذين طريق المنفذ<sup>(٢)</sup> والممول تحقيقاً لوجهتي النظر ووصولاً إلى الصالح العام . لهذا نقسم هذا البحث إلى :

أولاً : طبيعة ورد الضريبة .

ثانياً : ضمانات التحصيل في القانون الضريبي المصري .

ثالثاً : الاستقصاء الميداني .

رابعاً : النتائج والتوصيات .

أولاً : طبيعة ورد الضريبة

لا يتم تحصيل الضريبة إلا بمقتضى سند قانوني يفرض للمختص اتخاذ الإجراء اللازم لتحصيل الضرائب لصيرورتها واجبة الأداء . وقد تكفل القانون بتحديد هذا السند حيث نص القانون ١٤/١٩٣٩<sup>(٣)</sup> على أن يكون تحصيل الضرائب بموجب أرداد واجبة التنفيذ ... « ونص القانون ١٥٧/١٩٨١<sup>(٤)</sup> على أن يكون تحصيل الضرائب ومقابل التأخير المنصوص عليه في هذا القانون بمقتضى أرداد واجبة التنفيذ .. » .

ومعنى ما تقدم فإنه منذ القانون رقم ١٤/١٩٣٩ حتى الآن يعد الورد الأساسي القانوني لتحصيل الضريبة . فما هي طبيعة ورد الضريبة .

إن كلمة ورد اصطلاحية<sup>(٥)</sup> وردت في القانون ١٤/١٩٣٩ حيث قرر: يكون تحصيل الضرائب بموجب أرداد واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملتزمون قانوناً بتسديدها للخزانة بغير إخلال بما قد يكون لهم من حق الرجوع على من هم مدينون بها ، وتوقع هذه الأوراق من الموظفين

# القانون المصري

د. أحمد ماهر عز

استاذ مشارك - كلية الحقوق - جامعة الزقازيق  
وكلية الشريعة بالرياض

الذين تعينهم اللائحة التنفيذية»<sup>(١)</sup>.

وقد قامت اللائحة التنفيذية للقانون ١٩٣٩/١٤ سواء في صورتها الأولى أو في التعديلات اللاحقة لها<sup>(٢)</sup> بتحديد أن الورد عبارة عن ورقة يجرى بمقتضاها تحصيل الضريبة أى أنها ورقة من أوراق إجراءات التنفيذ.

وقد عنت اللائحة التنفيذية بوضع نموذج لهذه الورقة بحيث أصبح على رجل الضرائب اتباع هذا النموذج عند إصدار هذه الورقة وملء بياناتها بكل دقة حتى تستوى الشكل الذى حدده القانون وإلا تعرض للبطلان لأن المشرع أحال إلى اللائحة التنفيذية في صلب القانون، واللائحة حددت الشكل الملزم، والبيانات التى استلزمها اللائحة التنفيذية تنحصر في وجوب ذكر اسم الممول وعنوانه والنشاط ومقدار الأرباح التى تم ربطها ربطاً واجب الاداء، والاساس في الربط ومقدار الإعفاء المسموح به كحد للكفاف والأعباء العائلية ومقدار الضريبة المقررة تطبيقاً للقانون، ثم إلى جانب هذه البيانات يجب أن تزيل بأمر موجه إلى المحصلين والصيارف ليقوموا بقبول هذه الضريبة عند عرضها من الممول عليهم ثم توريدها لخزانة الحكومة وقد اشارت اللائحة التنفيذية<sup>(٣)</sup> إلى ضرورة توقيع الورد من الموظف المختص بعد استيفاء البيانات السابقة تأكيداً للمبدأ القائل إن دين الضريبة محمول وليس مطلوباً بمعنى أن الممول يعد مسئولاً مسئولية كاملة عن تسديد دين الضرائب في مقر مصلحة الضرائب استناداً إلى الإجراءات القانونية التى تمت.

وعلى ضوء ما تقدم لا يمكن أن نعتبر رد الضريبة مجرد إجراء يقصد به مطالبة

الممول بأداء الضريبة وإنما هى أيضاً إعلان للممول بأن أوامر مصلحة الضرائب قد صدرت إلى المحصلين بقبول هذه الضريبة وأن على الممول حمل دين الضريبة إلى مقر مصلحة الضرائب حتى لا يصبح من حقها اتخاذ إجراءات تنفيذية كما يحدث في دين الأفراد بعضهم البعض من اشتراط مطالبه رسمية<sup>(٤)</sup>.

ولم يعد القانون ١٩٨١/١٥٧<sup>(٥)</sup> ما جاء بالقوانين السابقة والقانون ١٩٣٩/١٤ والقوانين اللاحقة له سوى أنه أضاف مقابل التأخير عن سداد الضرائب ليصبح تحصيلها بنفس طريقة تحصيل الضرائب.

وقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون ١٩٨١/١٥٧ من يوقع على الأوراد حيث قررت<sup>(٦)</sup> «تصدر الأوراد التى يتم بها تحصيل الضرائب ومقابل التأخير موقعا عليها من مأمور بطاقات الحساب الجارى ومراجعة الحجز ووكيل المأمورية لشعبة الحجز ورئيس المأمورية ويكون ذلك على النموذج رقم ٣، ٤، ٨ ضرائب عامة للأشخاص الطبيعيين ورقم ٣، ٤، ٨ ضرائب شركات أموال لشركات الأموال».

وقد يثور السؤال الآتى : إذا حدث خطأ مادي في ورد الضريبة، فما هو حدود الميعاد الجائز الطعن خلاله بطلب تصحيح هذا الخطأ؟

من الواضح كما سبق أن ورد الضريبة قرار إدارى كائى قرار إدارى معرض للخطأ في البيانات، ويمكن القول إن القانون الضريبي قد قضى عند تحديد الضريبة المطلوبة من الممول مراعاة ثلاثة عوامل :

العامل الأول : مقدار الأرباح الذى

تحده مصلحة الضرائب طبقاً للطريق الذى رسمه القانون في هذا الصدد.

العامل الثانى : استبعاد مبلغ من هذا الربح باعتباره يمثل الحد الأدنى اللازم للمعيشة والأعباء العائلية طبقاً للقانون.

العامل الثالث : تحديد نسبة معينة من وعاء الضريبة طبقاً لما ورد في القانون ذاته تعد الضريبة المستحقة.

ويعد العامل الأول الناحية الموضوعية لأى نزاع ينشأ بين مصلحة الضرائب والممول، ومن ثم فقد نظم القانون ورسم الإجراءات التى تتبع عند قيام النزاع بين المصلحة والممول، فحدد مواعيد الطعن ورسمت اللائحة التنفيذية طريق الإعلان فوضعت لذلك نموذجاً خاصاً أسمته نموذج ١٩، ويتضح من الإطلاع على هذا النموذج أنه قد ذيل بقرار صيغته كالاتى :

قد ربطنا عليكم الضريبة طبقاً لنص المادة ٤٥ من القانون على أساس أن أرباحكم في خلال السنة من

إلى قد بلغت ويصبح هذا الربط نهائياً إذا لم تطعنوا فيه خلال شهر من تاريخ إخطاركم طبقاً لأحكام المادة ٥٢ من القانون ١٩٣٩/١٤ المشار إليه، وفيما يلي عناصر الربط المذكور ..

وتفضلوا .

مأمور الضرائب .

وقد قصد المشرع من المادة ٤٥ من القانون<sup>(٧)</sup> أن يحصر النزاع على تحديد الربح فقط وانعكس ذلك على واضعى اللائحة الذين اعتبروا أن النموذج ١٩ مأمو إلا إعلان عن مقدار الربح ومعنى ذلك أن المشرع قصر الميعاد المحدد للطعن على النموذج ١٩ في حدود تحديد الأرباح فقط<sup>(٨)</sup>.



## ضمانات تحصيل الضرائب فى القانون المصرى

ثانيا : ضمانات التحصيل فى القانون الضريبي المصرى :

تعد مصلحة الضرائب مثل غيرها من الدائنين صاحبة الحق فى التنفيذ على أموال مدينها وهو ما يعبر عنه بالضمان العام ومن ثم فلها أن تنفذ على جميع أموال الممول منقولة كانت أم عقارية استيفاء لحقها وهذا الحق قرره القانون المدنى المصرى حيث نص على الآتى<sup>(٢١)</sup> « أموال المدين جميعها ضامنة للوفاء بديونه وجميع الدائنين متساوين فى هذا الضمان إلا من كان له منهم حق التقدم طبقا للقانون » وبالإضافة إلى هذا الضمان العام أعطى قانون الضرائب الدين المستحق على الممول امتيازاً فى التحصيل حيث نص على « تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون ديناً ممتازاً على جميع أموال المدينين بها أو المزمين بتوريدها إلى الخزنة العامة بحكم القانون<sup>(٢٢)</sup> » . مع العلم بأن هذا الحق مقرر طبقاً للقانون المدنى الذى نص على « المبالغ المستحقة للخزنة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أى نوع كان يكون لها امتياز بالشروط المقررة فى القوانين والأوامر الصادرة فى هذا الشأن وتستوفى هذه المبالغ من ثمن الأموال المتعلقة بهذا الامتياز فى أى يد كانت قبل أى حق آخر ولو كان ممتازاً أو مضموناً برهن رسمى عدا المصروفات القضائية<sup>(٢٣)</sup> .

وإذا كان الأصل فى الوفاء أن يقوم الممول بسداد الضرائب متى كانت الضريبة واجبة الأداء ، فإن الواقع يقول غير ذلك ، إذ الملاحظ أن المتأخرات الضريبية فى ارتفاع مستمر ، وأن رغبة الممول فى السداد الطوعى أو الاختيارى للضريبة لا يشكل إلا نسبة لا تذكر من المجتمع الضريبي الأمر الذى يلقي على عاتق مصلحة الضرائب مهمة مباشرة حقها فى التحصيل بالطريق الإدارى ، ومما لا شك فيه أن الإدارة الخبيرة التى تعتمد على تقوية جهازها الضريبي تحقق الأهداف المرجوة من الضرائب حتى ولو وجد قصور فى التشريع<sup>(٢٤)</sup> فالتشريع وحده ليس كافياً

لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى<sup>(٢٥)</sup> ، ثم جاء القانون ١٥٧/١٩٨١ مواكبا للتعديل الذى ورد فى القانون ١٤/١٩٣٩ حيث نص على<sup>(٢٦)</sup> « يجوز تصحيح الربط النهائى المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن ، بناء على طلب الممول خلال خمس سنوات من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهائياً وذلك فى الأحوال الآتية : ثم أوردت المادة اثنتى عشرة حالة منها عدم تطبيق الإعفاءات المقررة ، الخطأ فى سعر الضريبة .. الخ .

والمفروض عند التعديل التشريعى أن يستجيب المشرع لتغطية الثغرات القانونية ، ولكى هذه المادة جاءت مطابقة للمادة ٩٢ فقرة ٥ من القانون ١٤/١٩٣٩ فيما عدا حذف الخطأ فى سنة الأساس لإلغاء الربط الحكى ومن ثم لم يعد لها مبرر ، بينما لازال السؤال قائماً : إذا حدث خطأ حسابى أو فى الأعباء العائلية لماذا ترفع يد المصلحة عن تصحيح هذا الخطأ ويصر القانون على ضرورة تقديم طلب من الممول إلى المصلحة على الرغم من مخالفة ذلك لقانون المرافعات التى تجيز للقاضى تصحيح الخطأ المادى من نفسه أو بناء على طلب<sup>(٢٧)</sup> ، وهذا يتفق والمنطق والعدالة ، الأمر الذى كان يجب على المشرع أن يضيف « من نفسها أو بناء على طلب الممول » وخاصة أن الضرائب تقوم على العدالة الاجتماعية وطبيعة عمل مأمور الضرائب لا تقتصر على الجباية وإنما هو قاض مال عليه أن يفصل بالحق والعدل ، فإن أخطأ مادياً وهذه طبيعة البشر فلا أقل من أن يصحح خطأه بنفسه سواء أكان الممول عالماً بذلك أم لا ، وسواء أكان طاعناً أم لا .

ولقد سار المشرع نفسه على هذا المنهج فى نفس القانون إذ أورد فى الربط الإضافى « وفى جميع الأحوال يكون للمصلحة من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الممول تصحيح الأخطاء المادية والحسابية دون غيرها<sup>(٢٨)</sup> »

وإذا قيل أن الشارع جعل هذا الميعاد مضروباً للطعن فى كل عناصر ربط الضريبة حينما حتم إعلان الممول بالضريبة على النموذج ١٩ فإن هذا القول مردود عليه بأن الشارع نظم إجراءات النزاع عن الأرباح والربط الذى يتم عن هذه الأرباح طبقاً للقانون<sup>(٢٩)</sup> فقط . أما العاملان الثانى والثالث وما يثور بشأنهما من نزاع وهما حدا الكفاف والأعباء العائلية والنسبة المئوية للضريبة فلم تتناول المادة ٤٥ تنظيم إجراءات النزاع بشأنهما فقد تركهما الشارع استناداً إلى أنهما مجرد عملية حسابية طبقاً للقواعد التى رسمها القانون .

فإذا حدث خطأ فى الضريبة المعلن بها الممول على النموذج ١٩ فى أحد هذين العنصرين ثم مضى شهر من تاريخ إعلان الممول أو أكثر فإن حق الممول فى طلب تصحيح حساب الضريبة يظل قائماً لأن التصحيح لا يعد طعناً فى نموذج ١٩ وإنما استناداً إلى القواعد العامة فى قانون المرافعات تعد دعوى مبتدأة ، حيث نص قانون المرافعات على<sup>(٣٠)</sup> « تتولى المحكمة تصحيح ما يقع فى حكمها من أخطاء مادية بحتة كتابية أو حسابية ، وذلك بقرار تصدره من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الخصوم من غير مرافعة » وعلى ذلك فإن المشروع فى القانون ١٤/١٩٣٩ قصد إخراج النزاع من الأعباء العائلية ، وكافة الأخطاء الحسابية الأخرى التى لا تتعلق بذات رقم الأرباح من نطاق الميعاد المضروب فى المادة ٤٥ من القانون ١٤/١٩٣٩ ، وليس معنى ذلك أن هذا الحق يظل مفتوحاً إلى مالا نهاية وإنما هو محدد طبقاً للمادة ٩٧ من القانون ١٤/١٩٣٩ والمواد ١٩١ ، ١٥ ، مرافعات بمدة خمس سنوات من تاريخ الدفع للمبالغ المدفوعة خطأ<sup>(٣١)</sup> .

وكان على المشرع أن يحسم هذا النزاع ، فنص على تكوين لجنة تسمى

لتحقيق الكيان الضريبي حتى ولو كان تشريعاً على أحسن ما يكون من الدقة والاتقان وإنما يجب أن يصاحبه تنظيم إدارياً يتولى مهمة وضع القانون موضع التنفيذ يسمى الجهاز الضريبي<sup>(٢٥)</sup>، لأن التنفيذ الجيد للتشريع يقوى الإحساس لدى دافع الضريبة بأهمية مساهمته ويؤكد نجاح الكيان الضريبي<sup>(٢٦)</sup>، وقد ضرب البعض المثل للكيان الضريبي بكرسى يرتكز على ثلاث قواعد لو تجاوزت إحداها الأخرى لحدث خلل أدى إلى اهتزازات عنيفة هذه القواعد هي الدعامة التشريعية، والدعامة التنفيذية والدعامة القضائية<sup>(٢٧)</sup>.

وقد منح القانون<sup>(٢٨)</sup> لمصلحة الضرائب حق توقيع الحجز على أموال مدينها أيا كان نوعها وأجاز لها توقيع أحد الحجز الآتية :

- ١ - الحجز المنقول .
  - ٢ - الحجز العقاري .
  - ٣ - حجز ما للمدين لدى الغير .
  - ٤ - كما كفل القانون لمدير عام مصلحة الضرائب استثناءات من أحكام قانون المرافعات أن يصدر أمراً بحجز الأموال التى يرى استيفاء الضرائب منها تحت أى يد كانت حجزاً تحفظياً<sup>(٢٩)</sup>.
- ولأحكام مراقبة الحجز وسلامة تأجيل البيع ولضمان صحة الإجراءات التى تمنع السقوط بالتقادم ، ومن ثم ضياع حق الدولة وضع القانون ١٩٥٥/٣٠٨ إجراءات يلزم اتباعها الأمر الذى يوجب إلقاء بعض الأضواء على كل حجز من الحجز السابقة .

١ - الحجز على المنقول لدى الممول :

حدد القانون الإجراءات واجبة الاتباع فى حجز المنقول أهمها :

- وجوب إعلان الممول المدين أو من ينوب عنه بالأداء والإنذار بالحجز فإن لم يستجب قام مندوب الحجز بتوقيع الحجز على المنقولات المملوكة للمدين<sup>(٣٠)</sup>.
- إذا وجدت المنشأة مغلقة فلا يجوز كسر الأبواب أو الأقفال إلا بحضور

أحد مأمورى الضبطية القضائية ويوقع منه على محضر الحجز وإلا عد باطلاً<sup>(٣١)</sup>.

- يجب أن يشتمل محضر الحجز على سجل واقعى بما يحدث من إجراءات واعتراضات وأن يشتمل على كافة الإجراءات التى قام بها مندوب الحجز مع وصف شامل للحجز عليه وساعة الحجز مع تحديد ساعة وموعد البيع<sup>(٣٢)</sup>.
- إذا كانت المحجوزات عرضة للتلف جاز بيعها فى يوم الحجز والأيام التالية<sup>(٣٣)</sup>.

يجب أن يوقع على المحضر المدين أو من ينوب عنه ومندوب الحجز وشاهدين والحارس وتسلم صورة من كل إلى المدين أو من ينوب عنه وأخرى للحارس ، وفى حالة الرفض يثبت ذلك ، وتعلق نسخة من محضر الحجز على باب المركز أو القسم أو المأمورية أو دار العمدة أو الشيخ الذى يقع الحجز فى دائرته مع تعليق نسخة ويقوم هذا مقام الإعلان<sup>(٣٤)</sup>.

- إذا وقع الحجز على ثمار ومزروعات قائمة فى الأرض ، فإنه طبقاً للقانون لا يجوز الحجز عليها قبل نضجها إلا بفترة زمنية قدرها ٥٥ يوماً مع توضيح حدود الأرض ومكانها وينتظر جنيهاً من محصول مع إعادة بعد نضجها<sup>(٣٥)</sup>.

بالنسبة للسبائك الذهبية والمجوهرات يجب أن توصف وصفاً دقيقاً ويجوز أن تحدد قيمتها بمعرفة خبير إذا رأت المصلحة ذلك ويعد تقرير الخبير مكملاً لمحضر الحجز<sup>(٣٦)</sup>.

- إذا وجد مندوب الحجز عملة ورقية تعد حصيلة من المستحق ويسلم عنها إيصال<sup>(٣٧)</sup>.

يتعين قبل موعد البيع بيومين لصق صورة من محضر الحجز على مكان البيع وأن ينشر فى الصحف

وللمصلحة حق تأجيل البيع لأسباب جدية على أن يثبت ذلك فى محضر الحجز ويحدد الموعد الجديد على أن يتم خلال ستة شهور وإلا اعتبر كأن لم يكن . قبل الشروع فى البيع يجب جرد الأشياء المحجوزة ، ويتم البيع بالنداء من مندوب الحجز وحضور شاهدين وعلى من يتقدم للمزاد سداد تأمين قدره ١٠٪ وأن يسدد الثمن فوراً عند رسو المزاد<sup>(٣٨)</sup>.

إذا بيع جزء من المنقولات المحجوز عليها وبلغت القيمة ما يكفى بالمطلوب والمصروفات المستحقة وجب الكف عن المزاد فوراً<sup>(٣٩)</sup>.

ومع ذلك إذا كانت نتيجة البيع أكثر من المستحقات والمصروفات<sup>(٤٠)</sup> يسلم الزائد إلى المدين أو يودع أحد الخزائن العامة باسمه<sup>(٤١)</sup>.

يجوز إيقاف البيع أو تأجيله فى الحالات الآتية :

- ١ - إذا قام المدين بالسداد وهنا يرفع الحجز وتسلم المحجوزات للمدين أو الحارس .
- ٢ - موافقة المصلحة على التقسيط .
- ٣ - وجود نزاع قضائى أو صدور حكم<sup>(٤٢)</sup>.
- ٤ - أشكال إثارة المدين أو الغير<sup>(٤٣)</sup>.

وقد يثور أحياناً بعض المشاكل خاصة فى حالة وجود حجوزات أخرى ، إما سابقة أو لاحقة على الحجز الموقع من مصلحة الضرائب ، وقد تنبه المشرع لهذا ووضع الحلول المناسبة كما يلى :

- إذا تعددت الحجز يجب على موقع الحجز الثانى إعلان صورة من محضر الحجز إلى من وقع الحجز الأول مع تبليغ صورة إلى الحارس ويقوم بالبيع الحاجز الأول بعد توحيد موعد البيع
- إذا توقع حجز إدارى ، أولاً ثم ،

## ضمانات تحصيل الضرائب في القانون المصري

واضع اليد على العقار أيا كانت صفته ، ويتضمن الإنذار قيمة الضرائب المستحقة ووصف شامل للعقار من حيث القسم والشارع ورقم الملك أو رقم الحوض وحدوده إن كان أرضا زراعية<sup>(٥٥)</sup>.

بعد مضي شهر على الأقل من الإنذار يوقع الحجز على العقار وللمندوب الضرائب الحق في الاستعانة برجال الإدارة لتحقيق الحجز الذي يوقع من المندوب وشاهدين<sup>(٥٦)</sup>.

يعلن محضر الحجز إلى المدين في شخص واضح اليد على العقار مشتملا على كافة البيانات والثلث الأساسي<sup>(٥٧)</sup>.

يتم إشهار محضر الحجز العقارى بمكتب الشهر العقارى<sup>(٥٨)</sup>.

تلحق إيرادات العقار وثمراته من تاريخ التسجيل وتخصم قيمتها من المستحقات ، وبعد سداد الإيجار للدائن إبراء لزمة المدين ، ومنعاً لأى غش أو تدليس لا يعتد بالإيجار المدفوع مقدماً إلا في حدود سنة في الأراضى الزراعية ، وثلاثة أشهر في العقارات المبنية وبشرط أن يكون أداء صحيحاً<sup>(٥٩)</sup>.

ما لم يتم سداد مستحقات المصلحة والمصروفات قبل جلسة البيع يباع العقار بعد شهرين وقبل أربعة أشهر من تاريخ إعلان محضر الحجز أو شهره على أن يتم النشر قبل البيع بثمانية أيام مستوفيا كافة المواصفات ويعلن في لوحة الإعلانات والجريدة الرسمية ويجوز النشر في الصحف<sup>(٦٠)</sup>.

يجرى البيع بالمزاد بديوان المديرية أو المحافظة التى فى دائرتها العقار بحضور المحافظ أو المدير أو من ينوبه ومندوب المصلحة التى وقعت الحجز<sup>(٦١)</sup>.

يجوز تأجيل البيع بالثلث الأساسى لمدة لا تقل عن ٣٠ يوما ولا تزيد

إذا حدث وقعت بعد إعلان المحجوز لديه حجوزا إدارية أو قضائية فإنه يجب عليه إيداع المبلغ الذى فى ذمته لمدينه خزانة المحكمة المختصة والتى تتولى توزيعه بشرط أن تتم هذه الحجوز خلال ١٥ يوما من تاريخ إعلانه بمحضر الحجز ، أما إذا تجاوزت ١٥ يوما فلا أثر لها على الحجز الأول<sup>(٦٢)</sup>.

إذا لم يقر المحجوز لديه بما فى ذمته خلال الفترة الزمنية التى قررها القانون ( ١٥ يوما ) أو أقر اقراراً استشفت الضرائب بما لديها من بيانات أنه غير صحيح أو امتنع عن تقديم المستندات رفع الأمر إلى المحكمة المختصة<sup>(٦٣)</sup> التى تلزمه بالدين الأصلى ويتم الحجز على أمواله الخاصة .

إما إذا أقر المحجوز لديه ولكن لم يقر بالتوريد فى الميعاد جاز الحجز على أمواله الخاصة بقيمة ما أقر به<sup>(٦٤)</sup>.

وقد ألزم القانون ضرورة إعلان المحجوز عليه ( المدين الأصلى ) بصورة محضر الحجز الموقع على المحجوز لديه خلال ثمانية أيام من تاريخ إعلانه وإلا اعتبر كأن لم يكن<sup>(٦٥)</sup>.

بالنسبة للأسهم والسندات فإنه يتخذ فى مواجهتها إجراءات حجز المنقول ، أما إيراداتها المستحقة أو التى سوف تستحق فى ذمة أشخاص معنوية فإنه تتخذ فى مواجهتها إجراءات حجزاً للمدين لدى الغير<sup>(٦٦)</sup>.

### ٣ - الحجز على العقار<sup>(٦٧)</sup> :

تبدأ إجراءات الحجز العقارى بإنذار يوجه من الضرائب إلى

أعقبه حجز قضائى يتم البيع بالحجز الإدارى ويتم تحصيل الضرائب والمصروفات ويودع الباقى خزينة المحكمة على ذمة الحجز القضائى ، وتفصل المحكمة بين الدائنين الحاجزين على وجه السرعة ، فإذا أسفر التوزيع عن قيمة أقل مما حصل عليها الحاجز الإدارى يلزم برد الفرق إلى خزينة المحكمة .

إذا توقع حجز قضائى ثم أعقبه حجز إدارى : يتم البيع بمعرفة الحاجز القضائى ويودع المبلغ بالكامل خزينة المحكمة التى تتولى التوزيع .

إذا توقع حجز إدارى ثم أعقبه حجز إدارى : يتم البيع بمعرفة مندوب الحجز الأول على أن يتم إيداع المبلغ بالكامل خزينة المحكمة للتوزيع مالم يتفق الحاجزان على نسب التوزيع بينهما<sup>(٦٨)</sup>.

### ٢ - حجز ما للمدين لدى الغير :

قد يكون مدين مصلحة الضرائب دائناً لآخرين فى نفس الوقت ، ومن ثم فقد نظم المشرع الضوابط التى يمكن بمقتضاها استثناء دين الضريبة من دائن المدين وأهم هذه الضوابط<sup>(٦٩)</sup> :

أن يتم إعلان المحجوز لديه بالحجز بمقتضى كتاب موصى عليه بعلم الوصول ويتضمن قيمة المبالغ المطلوبة وأنواعها وميعاد استحقاقها<sup>(٧٠)</sup>.

يقوم المحجوز لديه بالإقرار بما فى ذمته خلال ١٥ يوما من تاريخ إعلانه بالحجز وذلك بكتاب موصى عليه بعلم الوصول<sup>(٧١)</sup> على أن يؤدى ما أقربه خلال ٤٠ يوما من تاريخ الإعلان بمحضر الحجز وبعد ذلك إبراء لزمته فى مواجهة دائنه الأصلى<sup>(٧٢)</sup>.

على أربعة أشهر أو أكثر باتفاق الأطراف على أن تتخذ إجراءات النشر للموعد الجديد كما يجوز إيقاف إجراءات البيع لأى سبب كالموافقة على تقسيط المستحقات<sup>(٦١)</sup>.

- عند الشروع فى بيع العقار .
- يفتتح المزاد بالسعر الأساسى ويدفع كل متزايد ١٠٪ من عطائه تأمين .
- يجب أن يقتصر البيع على جزء من العقار إن أمكن مادام يوفى بالملوكب يقوم المحافظ بإرساء المزاد على أعلى سعر إذا مضت ٣ دقائق دون مزايدة ويلتزم الراسى عليه المزاد بسداد باقى الثمن فوراً وإذا تخلف الراسى عليه المزاد من سداد باقى الثمن فوراً أعيد البيع على حسابه بعد إجراءات النشر ، فإذا رضى المزاد بأقل من الثمن الراسى به أصلاً تحمل المتزايد الأول بالفرق وإذا زاد كانت الزيادة من حق صاحب العقار<sup>(٦٢)</sup>.
- وإذا زاد ثمن البيع عن المستحقات ترد الزيادة إلى صاحب العقار .
- ويحرر محضر بالبيع ويوقع عليه رئيس الجلسة وال كاتب مشتملاً على سبب البيع وشروطه وبيان العقار حدوداً ومساحة وكافة البيانات اللازمة لتسجيله إلى جانب الثمن الأساسى والثمن الراسى عليه المزاد<sup>(٦٣)</sup>.

هذا مع مراعاة أن البيع لا يعد نهائياً إلا بعد مضي عشرة أيام. إذ يجوز لأى شخص فى خلال عشرة أيام من تاريخ البيع أن يتقدم بطلب لزيادة ١٠٪ عن الثمن الراسى عليه المزاد ويودع خزينة المحافظة خمس الثمن مع تقرير هذه الزيادة بالقلم المختص بالمحافظة ويتم اتخاذ إجراءات النشر عنها ، وإذا تقدم أكثر من عرض بالزيادة فإن العبرة بالعرض الأكبر ، فإذا لم يتقدم أحد للشراء بالجلسة الجديدة اعتبر المقرر بالزيادة هو المشتري وعليه

سداد باقى الثمن فوراً وإلا أعيد البيع على حسابه<sup>(٦٤)</sup>.

- ويراعى أن لا تكرر هذه الإجراءات بمعنى أنه لا تقبل أية زيادة بالعشر على البيع الثانى وقد قصر القانون البيع بالعشر على مرة واحدة فقط<sup>(٦٥)</sup>.
- إذا كانت هناك حقوق مشهورة على العقار المبيع وزاد الثمن الراسى به المزاد عن مستحقات مصلحة الضرائب يودع الزائد خزانة المحكمة الابتدائية الواقع فى دائرتها العقار على ذمة الدائنين والمدين .
- منعاً لأى شبه حظر القانون على موظفى المصلحة بالإطلاق وموظفى المحافظة التى يتم فيها البيع الدخول فى المزاد بنفسه أو بواسطة الغير<sup>(٦٦)</sup>.
- بمجرد قيام الراسى عليه المزاد يسدد كافة الالتزامات التى ألقاها القانون على عاتقه ويكون على المصلحة أيضاً القيام باتخاذ إجراءات الشهر ، وبعد مضي العشرة أيام التى تسمح بزيادة نسبة ١٠٪ وتقوم بتسليم المشتري الصورة الرسمية من محضر البيع وتعتبر سنداً تملكياً ويترتب على البيع تطهير العقار من كافة الحقوق التى عليه<sup>(٦٧)</sup>.
- وإذا كان هناك حجز قضائى على العقار الذى تم الحجز عليه إدارياً فإنه تتبع الخطوات الآتية :
- ١ - إذا أودع الراسى عليه المزاد الثمن خزانة المحكمة تتوقف إجراءات الحجز الإدارى وعلى مصلحة الضرائب التقدم للمحكمة المختصة ببيان تفصيلى عن مستحقاتها وعلى المحكمة بصفة عاجلة فتح باب التوزيع بين الدائنين .
- ٢ - لا يجوز إعفاء الراسى عليه المزاد من سداد الثمن خزينة المحكمة إذ يلزم بسداده خلال ثلاثة أشهر من

تاريخ رسو المزاد فإذا لم يفعل أعيدت إجراءات البيع العقارى فى مواجهته .

- ٣ - إذا تم الحجز العقارى بعدة صفات وشمل البيع القضائى بعضها ولم يتم التوزيع بتغطية مستحقات مصلحة الضرائب جاز لمصلحة الضرائب السير فى إجراءات بيع باقى الصفات لتغطية مستحقات المصلحة مع اتخاذ كافة إجراءات البيع المنصوص عليها من نشر وخلافه<sup>(٦٨)</sup>.
- وفى كل الأحوال فإن أى نزاع قضائى فى أصل الدين أو طعناً فى إجراءات الحجز أو رفع دعوى استرداد من مدعى الملكية غير المدين للمصلحة تتوقف إجراءات الحجز والبيع وذلك لحين الفصل فى النزاع المعروض بصفة نهائية<sup>(٦٩)</sup>.

#### ٤ - الحجز التحفظى<sup>(٧٠)</sup> :

نظراً لأن هذا الإجراء يتسم بالخطورة التى تتمثل فى كونها استثناء من أحكام قانون المرافعات التى يلزم بأن يكون الدين واجب الأداء ، فقد أوكل المشرع لمدير عام مصلحة الضرائب اتخاذ إجراء الحجز التحفظى تحت أى يد كانت ، وقد أورد القانون الأحكام التالية :

- أن تكون لدى مصلحة الضرائب من الأسباب القوية ما يبرر طلب الحجز التحفظى ، وأن هناك خطراً حقيقياً على حقوق الخزنة العامة من الضياع .
- ألا تكون الضريبة واجبة الأداء وإلا اتخذ فى حقها الحجز المنصوص عليها فى القانون .
- أن يصدر أمر الحجز التحفظى من مدير عام مصلحة الضرائب أو من ينيبه<sup>(٧١)</sup> ولا يرفع الحجز إلا بقرار منه أو بحكم من المحكمة المختصة .
- أن يرفق بطلب الحجز مذكرة

## ضمانات تحصيل الضرائب في القانون المصري

الإجراء تحت حساب الضريبة ، فإن معنى ذلك أن المبالغ الفعلية التي قامت مصلحة الضرائب بتحصيلها عن هذه الفترة هي ٩,٣٠٦,٥٣٧ جنيه ، وفي نفس الوقت بلغت المبالغ المتأخر تحصيلها عن نفس الفترة ٥,٤٥٨,١٠٢ جنيه ، وهذا يعنى أن حوالى ٦٠٪ من الضرائب لم تحصل ، الأمر الذى استلزم ضرورة أخذ رأى دافع الضريبة ( الممول ) وأخذ رأى منفذ الضريبة ( مأمور الضرائب ) فى محاولة استقصائية مستطلعين الرأى من وجهات النظر المختلفة توصلنا الأقرب نقطة تؤثر فى هذا المجال . وقد أثرنا استخدام أسلوب العينة<sup>(٧٤)</sup> ووضعنا الخطوات التالية لاختيار العينة :

أولاً : تحديد وحدة العينة : وقد توصلنا إلى أن الفرد هو وحدة العينة سواء أكان منفذا للضريبة أو ممولا ، وذلك فى نطاق مدينة الزقازيق .

ثانياً : تحديد الإطار الذى تؤخذ منه العينة ، وقد أردنا أن يكون الإطار شاملا لجميع الأفراد الخاضعين للضريبة ومن ثم قمنا بتحديد عدد من الأسماء تشمل مختلف الممولين مهنيا ونقابيا وحرفيا ، ومن ناحية أخرى تمثل الجانب التنفيذى الضريبى مراعين التدرج الوظيفى قدر الإمكان .

ثالثاً : تحديد حجم العينة : نظرا لاعتبارات كثيرة منها إحجام الكثير عن الرد وفى نفس الوقت يجب مراعاة الوقت المخصص للبحث ، فقد رأينا تحديد حجم العينة بواقع ١٠٠ حالة تقسم مناصفة بين منفذ الضرائب وبين الممول .

رابعاً : تحديد طريقة اختيار العينة<sup>(٧٥)</sup> نظرا لأن الضرائب أمر يهم فئات معينة لهذا أثرنا أسلوب اختيار العينة الطبقية بحيث يمكن تمثيل وحدات المجتمع التى من المهم أن تدلو بدلها .

وعلى ضوء كل ما تقدم قمنا بإعداد الاستمارة التالية لإرسالها إلى عدد ١٠٠ شخص يمثلون دافعى الضريبة ومنفذ بها مناصفة .

الضمانات التشريعية كما سبق أن أوضحنا من خلال الضمان العام لتحصيل الضريبة طبقا لقواعد القانون المدنى والضمان الممتاز المقرر لمصلحة الضرائب ، وعلى الرغم من وجود القانون ١٩٥٥/٢٠٨ الخاص بالحجز الإدارى ، والذى أعطى مصلحة الضرائب سلطات كبيرة لاتخاذ ما تراه لازما للحفاظ على أموال الخزنة العامة ابتداء من الحجز على منقولات الممول ومرورا بالحجز العقارى وحجز ما للمدين لدى الغير ، بل وحق مدير عام مصلحة الضرائب استثناء من القواعد العامة فى توقيع الحجز التحفظى على ممتلكات الممول نقول رغم كل ما سبق فلزال التحصيل الضريبى غير متوازن مع الطفرة الكبيرة لكثير من دخول العديد من أفراد المجتمع إما تقاعسا وإما لأسباب أخرى .

فعلى سبيل المثال بلغت جملة الضرائب المحصلة فى الفترة من ١/٧/٨٦ حتى ٣٠/٦/١٩٨٧ كالاتى فى محافظة الشرقية<sup>(٧٦)</sup> .

إجمالى الحصيلة :

١- الإقرارات

٣٠٠,٣٠٠

ب- من واقع الحصيلة

٩٣٠,٦٥٣٧

ج- من واقع الخصم والإضافة

٤٣٩,٦٤٧٥

إجمالى الحصيلة

١٤٠٠,٣٣١٢

وبلغت المتأخرات الضريبية التى لم تحصل عن نفس الفترة .

٥٤٥,٨١٠٢

فإذا وضع فى الحسبان أن الإقرارات لا جهد لمنفذ الضريبة فيها وأن المبالغ المحصلة من الخصم والإضافة تم تحصيلها بمعرفة جهات أخرى غير مصلحة الضرائب ألزمها القانون بهذا

توضيح نشاط الممول وسبب طلب الحجز وقيمة الضرائب المستحقة المتوقعة وأسس تقديرها مسترشدا بأرباح السنوات السابقة ، ومتوسط الضرائب المربوطة عن السنوات السابقة مع إيضاح الظروف التى طرأت على المنشأة نقصا أو زيادة .

- أن يتم إخطار الممول المحجوز عليه بنموذج ١٩ أو ما يعادله قبل مضي أربعة أشهر من تاريخ توقيع الحجز وإلا اعتبر كأن لم يكن .  
- يتم إخطار المدين فى خلال ثمانية أيام من توقيع الحجز التحفظى .  
- يراعى عند طلب الحجز التحفظى البدء بالحجز على العقارات بالإجراءات المنصوص عليها ثم تخطر بها مكاتب الشهر العقارى المختصة لإشهارها .

- متى أصبحت الضريبة واجبة الأداء تتخذ إجراءات الحجز التنفيذى ويرفع الحجز التحفظى .  
- ومما سبق يتضح أن مآل الحجز التحفظى خلال أربعة شهور إما أن يعتبر كأن لم يكن ، وإما أن ينقلب إلى حجز تنفيذى إذا اتضح مديونية الممول وأن مخاوف مصلحة الضرائب كانت فى محلها .  
هذا ما لم تقرر المحكمة المختصة رفع الحجز التحفظى قبل مضي الأربعة أشهر أو يقرر ذلك مدير عام مصلحة الضرائب لأسباب رآها .

ثالثاً : الاستقصاء الميدانى :

على الرغم من التلاحق التشريعى حذفاً أو إضافة على القانون رقم ١٩٢٩/١٤ والذى انتهى بصدر القانون ١٩٨١/١٥٧ وما أدخل عليه ، وعلى الرغم من وجود

الرجوع بعد الرد وضمها في الظروف المرفق مع خالص الشكر  
مخصص لأغراض البحث  
العلمي والتطوير  
« لا داعي لشكر استاذي عند الرد »  
رغبة في دعم جسر الثقة بين منفذ  
الضريبة وبين واقع الضريبة تطبيقا  
للمصالح العام . رجاء تحديد المشاكل التي  
تعاين منها عند تحصيل الضرائب أو  
مشاكلتك مع سبعة الحجر بمصلحة  
الضرائب (٧٧)

وبعد انتهاء الفترة الزمنية اللازمة  
وصلني عدد ٢٩ رداً وكانت النتيجة  
كالآتي :  
النسبة الإجمالية ٣٩٪ / ٣٩ رداً من  
إجمالي « ١٠٠ » .  
نسبة منفذ الضرائب ٦٤٪ / تقريباً من  
الإجمالي ، ٥٠٪ من منفذ الضرائب « ٢٥  
رداً » .  
نسبة ممولى الضرائب ٣٦٪ / تقريباً من  
الإجمالي ٢٨٪ / من ممولى الضرائب « ١٤  
رداً » .  
ورغم أن نسبة رد ممولى الضريبة جاء  
أقل مما توقعنا ، إلا أن الردود التي وصلت  
عبرت بصدق وصراحة تدل على وجود فراغ  
كبير بين الممول وبين مصلحة الضرائب .  
وجاءت ردود منفذ الضريبة متجاوبة بما  
يجب أن يكون عليه الوعي الضريبي  
والنسبة لمنفذ الضريبة الراغب في تحقيق  
صالح الخزنة العامة وبالنظر إلى إجمالي  
الردود نجد أن هناك بعض الملاحظات  
العامة أهمها :

١ - وجود اتهامات متبادلة بين منفذ  
الضريبة وممول الضريبة مثال :  
ماقاله ممولى الضرائب عن المغالاة  
في الضرائب وتعسفها والحجز طبقاً  
لقرار لجنة الطعن (٧٧) المبني على  
تقديرات المأمورية المغالى فيها  
والتي لازالت معروضة أمام  
القضاء ، إصرار المأمورية على  
استخدام بعض الإجراءات  
التعسفية ، وعدم انتظام أوراق

الممول في ملف الحجز وضياح  
العديد من المستندات .

ومن جانب المصلحة وجهت اتهامات  
للممول أهمها : إصرار الممول على  
المساطة ، وعدم الرغبة في السداد ملتصا  
العديد من الأعذار غير القانونية حتى  
يستثمر أموال الضرائب لصالحه لأطول  
عرة ممكنة ، ثم يحدث مع الأسف أن  
تضاعف أرصده المدينة لدى الضرائب  
مما يجعله يشعر بثقلها فيتهرب إما لعدم  
القدرة على السداد وإما لعدم الرغبة في  
السداد .

وعلى الرغم من أن الضريبة محمولة  
وليست مطلوبة ، وأن على الممول أن يتقدم  
بالإقرار الصحيح ويسدد من واقعه فإن  
الممول لازال غير متجاوب مع مصلحة  
الضرائب ، وهذا أساس الخلاف مع  
الضرائب .

وهذه الاتهامات المتبادلة تمثل نسبة  
كبيرة من الردود التي وصلت حيث تحمل  
٢٤ رسالة الاتهامات المتبادلة وهذه تشكل  
٦٠٪ من إجمالي الردود ، مما يؤكد أن  
الهوة مازالت بعيدة بين منفذ الضريبة وبين  
ممول الضريبة .

ويمكن تلخيص ردود ممولى الضريبة :

أولاً ملخص ردود ممولى الضريبة :

١ - تعسف مصلحة الضرائب خاصة  
أن التقديرات مغال فيها ، ويتم  
التحصيل بعد قرار لجنة الطعن  
الذي لا يعد منصفاً كاملاً في  
الغالب مما يلجأ الممول إلى القضاء  
الذي يستمر سنوات طويلة في  
اثنائها تصر الضرائب على اتخاذ  
إجراءات الحجز والتحصيل التي  
ترهق الممول .

٢ - ضرورة العودة إلى نظام التصالح  
الضريبي الذي ألغى منذ حوالي  
عشر سنوات والذي أمكنه حل كثير  
من القضايا التي كانت معروضة  
أمام المحاكم على اختلاف درجاتها  
فأختصر الوقت وأنهى المشاكل .

٣ - إعادة النظر في نظم حفظ  
المستندات إذ كثيراً ماتضيع  
إيصالات السداد من ملف الممول  
وتطالبه الضرائب مرة أخرى ،  
وكثيراً مالا يستطيع الممول أن  
يعرف على وجه الدقة قيمة مديونيته  
الضريبية .

٤ - سرعة المحاسبة سنوياً إذ أن تراكم  
الضرائب لسنوات قد تجعل الممول  
يعجز عن مواجهتها نتيجة تغير  
الظروف مما يدفعه إلى عدم  
السداد .

٥ - ضرورة تغيير أسلوب بعض رجال  
الضرائب الذي يقوم على الخشونة  
التي قد تصل إلى حد التعسف .  
ثانياً - ملخص ردود منفذ الضريبة :

١ - عدم وجود تجاوب بين الممولين  
لسداد الضريبة بسهولة ويسر  
خاصة أن الضريبة تقوم على  
الإقرار أساساً لكن مع الأسف  
فنسبة الإقرارات الصحيحة تكاد  
تكون منعدمة ومن ثم فالسداد من  
واقع الإقرار ضعيف وتأتى  
المشاكل عند المحاسبة التقديرية  
والربط طبقاً لقرار لجنة الطعن .

٢ - حتى تأخذ الطعون مبدأ الجدية  
ومنعا لأى تسويق من الممول ترى  
أن ينص المشرع على سداد مبلغ  
تحت حساب الضريبة المستحقة  
كشرط لقبول الطعن ، وهذا يؤكد  
الجدية من ناحية ، وتحصيل جزء  
من الضريبة من ناحية ثانية .

٣ - إن أسلوب الخصم والإضافة  
أصبح يعتمد على العلاقات  
الشخصية لأن الجزاء على مخالفة  
قانون الخصم والإضافة ضعيف  
وضرب مثلاً بأن إحدى الجهات  
الحكومية أفادت من واقع الخصوم  
والإضافة لأحد الممولين عن سنة  
ضريبية بمبلغ ثم اتضح بعد ذلك  
أن الحقيقة عشرة أضعاف ماتم



## ضمانات تحصيل الضرائب في القانون المصري

الخصم على أساسه وإخطار  
الضرائب به .

٤ - مازالت النظرة إلى شعبة الحجز  
والتحصيل نظرة متواضعة ، بل  
وينظر إلى مأمور الضرائب الذي  
يعمل بهذه الشعبة نظرة المغضوب  
عليه رغم أهميتها .

٥ - إن هناك قصوراً في بعض  
الإجراءات الداخلية مثل ملف  
الحجز مثلاً وما يجب أن يكون عليه  
من كونه مرآة لموقف الممول ، ومن  
ثم إيضاح مركزه الضريبي وهذا  
مفتقد في ظل التعليمات المطبقة  
حالياً حيث أصبحت البطاقة  
الضريبية هي الأساس ، وما أسهل  
التلاعب في البطاقة إما عمداً وإما  
إهمالا .

٦ - ضرورة الإسراع في ( الإجهاز ) على  
المتأخرات محاسبياً عن سنوات  
سابقة قدر المستطاع واختصار  
إجراءات التقاضي التي قد تمتد  
لسنوات طويلة .

٧ - لم يحدد القانون ١٥٧/١٩٨١  
واللائحة التنفيذية والقرارات  
الوزارية المكملة مسئولية المحاسب  
عند عدم تنفيذ قانون الخصم  
والإضافة على الرغم من وجود  
مسئولية على عدم التنفيذ وكثيراً  
ما يتغاضى عنها المحاسب .

٨ - عدم التزام الجهات التي تقوم  
بالخصم والإضافة بسداد المحصل  
تحت حساب الخصم والإضافة في  
مواعيده بل أحيانا تقوم بإرسال  
شيكات بالقيمة ثم يتضح عدم  
وجود رصيد حال لها في البنوك  
يسمح بإضافتها لحساب الضرائب  
وأغلبها جهات حكومية وقطاع  
عام .

٩ - عدم جدية الحجز المنقول الموقع  
على الممول إذ أنه مجرد إجراء

لا خوف منه على الممول لوجود أكثر  
من سبب يمنع تنفيذ إجراءات  
البيع خاصة في حالة وجود عمال  
بالمنشأة وقد لمس كثير من الممولين  
هذا الأمر وأصبح الحجز بالنسبة  
لهم لا قيمة له .

١٠ - على الرغم من وجود غرامات  
التأخير ( فائدة التأخير ) فما زالت  
الضرائب تشكل طريقاً صعباً  
للممول ، إذ يفضل عدم السداد في  
المواعيد ويسدد الضرائب مع  
الفائدة نظراً لدوران رأس المال  
يسمح له بتحقيق أرباح أكثر  
خاصة وأن يعلم أن الحجز المنقول  
غير ذي جدوى .

١١ - أن مبدأ جماعية الحوافز الذي  
تتبعه مصلحة الضرائب يجعل من  
يعمل يتساوى مع من يعمل بجد  
ونشاط .

١٢ - الافتقار إلى التدريب المستمر  
للعاملين في الحقل الضريبي .

### رابع : النتائج والتوصيات

اتضح مما سبق أن هناك فاقداً في  
الحصيلة الضريبية يتجمع عاماً بعد عام ،  
ثم تصبح المشكلة متأخرات متعذرة  
التحصيل إما أن تنتهي بالإسقاط لعدم  
وجود أموال ظاهرة يمكن التنفيذ عليها  
وإما بالتهرب من الممول والنتيجة واحدة  
وهي الإضرار بحقوق الخزنة العامة ،  
وعدم تحقيق الآثار التي يفترض في  
الضرائب أن تؤديها سواء أكانت آثاراً  
اقتصادية أم اجتماعية .

والمتابع للموقف يجد أن القيادة في  
مصلحة الضرائب تنظر إلى ضخامة  
الحصيلة نظرة بالغة الأهمية وتعتبرها  
عنواناً ومقياساً لتقديم الدليل على نجاح  
القيادة ، علماً بأن النجاح الحقيقي بشأن

الحصيلة بالذات يكمن في تقلص أو انعدام  
المتأخرات بصرف النظر عن الزيادة كميّار  
أوحد إذ قد تكون الزيادة في الحصيلة  
تلقائية ، أو تحت الحساب بينما مشكلة  
المتأخرات تزداد عاماً بعد عام .

لهذا فإن مقياس نجاح مصلحة  
الضرائب يمكن أن يكمن في أمرين :  
الأول : الفحص السليم عاماً بعد عام ،  
ويمكن أن يقاس تضائل الخصومة بين  
مصلحة الضرائب والممولين ومن ثم  
انخفاض أعداد القضايا المرفوعة أمام  
المحاكم على اختلاف درجاتها وانحسار  
أعداد القضايا التي تخسر المصلحة  
يمكن أن تعد مؤشراً على نجاح المصلحة في  
تحقيق الوظيفة الأولى .

الثانية : التحصيل الدوري للضرائب  
المستحقة دون أن تترك مجالاً للتسويق أو  
التهرب ، إذ من المتفق عليه أنه لا خير في  
تشريع مهما أحكمت نصوصه مالم تكن  
الأداة المنفذة له على نفس مستوى أحكام  
التشريع ، فالتنفيذ الجيد هو لب العمل  
الضريبي الناجح الذي يقوم على سد  
الفجوة بين منفذ الضريبة والممول ، وهذا  
ما أكدته الدول المتقدمة (٧٨) .

وقد أثرنا أن نتتبع الخطوات التي  
منحها القانون لمنفذ الضريبة في هذا  
المجال ، وفي نفس الوقت أبرزنا الضمانات  
التي منحها المشرع للممول .

لهذا أوضحنا السند القانوني في  
تحصيل الضريبة وهو الورد الذي يعد  
إعلاناً للممول بأن الضريبة أصبحت  
واجبة الأداء بعد استقراغ الإجراءات  
المنصوص عليها قانوناً وأن على الممول  
سرعة سدادها في مقر مصلحة الضرائب .  
ثم أوضحنا القواعد القانونية التي  
رسمها القانون للطعن في الربط النهائي إذا  
وجد أحد الأسباب التي وردت في قانون  
الضرائب على أن يتم ذلك بناء على طلب من  
الممول ، ورفعت يد مصلحة الضرائب  
لاتخاذ هذا الإجراء من جانبها رغم مخالفة  
ذلك للقواعد العامة في قانون المرافعات (٧٩) .

وحتى يتحقق التوازن بين حق المصلحة  
الممثلة للخزنة العامة وبين حق الممول فقد

منح المشرح مصلحة الضرائب إلى جانب الضمان العام المقرر للدائن في القانون المدني<sup>(٨١)</sup> امتيازاً على جميع أموال المدين بالضرائب أو الملزم بتوريدها إلى الخزنة العامة بحكم القانون<sup>(٨٢)</sup>، وأعطى القانون مصلحة الضرائب إلى جانب ماسبق الحق في اتخاذ إجراءات تنفيذية في مواجهة المدين الممتنع عن السداد تتمثل في الآتي<sup>(٨٣)</sup>:

- الحجز على المنقولات المملوكة للممول مع مراعاة القواعد القانونية المنظمة له .
  - الحجز على العقارات المملوكة للممول .
  - حجز ما للمدين لدى الغير .
  - حق مدير عام مصلحة الضرائب في توقيع حجزاً تحفظياً على الممول الذي يخشى تهريبه ، وبعد ذلك استثناء من قانون المرافعات<sup>(٨٤)</sup> .
- وقد أوردنا تفصيلاً الإجراءات التي ألزم القانون ارتيادها .

ورغم كل ماسبق فقد اتضح أن المتأخرات الضريبية في تزايد وتشكل نسبة كبيرة من الضرائب المستحقة ، الأمر الذي يدل على أن هناك خللاً ما يستغله الممول أو تقاعس من المنفذ ، لأن المشرع وضع من وجهة النظر التشريعية ما يكفل استرداد الضريبة طوعاً أو كرها طبقاً للطريق الذي رسمه القانون .

فكان السؤال الذي طرح نفسه : لماذا إذن تتزايد المتأخرات الضريبية التي غالباً ماتنتهى إلى الإسقاط الضريبي<sup>(٨٥)</sup> . فآثرنا ارتياد طريق الاستقصاء الميداني وأخذ رأى منفذ الضريبة ( مأمور الضرائب ) ورأى مسدد الضريبة ( الممول ) مستطلعين الآراء المختلفة توصلاً لأقرب النقاط التي تؤثر في هذا المجال ، وقد استخدمنا أسلوب العينة ، وقمنا بتحديد العينة والإطار الذي تؤخذ منه ، ثم حددنا حجم العينة ، ونظراً لأن الضرائب أمر يهم الخاضعين لها فقد آثرنا استخدام أسلوب العينة الطبقية حتى يمكن تمثيل وحدات المجتمع التي يجب أن تدلوا بدلها

في هذا المجال<sup>(٨٦)</sup> ، وأعدنا استمارة تشمل البيانات الضرورية مع ذكر أن كل مايرد بها مخصص لأغراض البحث العلمي ولا داعي لذكر الاسم ، وقمنا بإرسالها مناصفة بعد تحديد العدد بمائة ، وكانت نسبة الرد الإجمالي ٣٩٪ منها ٢٥ رداً من منفذ الضريبة تمثل نسبة ٦٤٪ من إجمالي العدد ، ونسبة ٢٨٪ من ممولى الضرائب .

وعلى الرغم من ضعف النسب التي قامت بالرد إلا أنها اتسمت بالصراحة الشديدة واشتملت على تقارب قليل في وجهات النظر بين رجل الضرائب والممول وعلى تباعد شديد بين وجهات النظر . تقارب في ضرورة الإسراع من الانتهاء من محاسبة الممول سنوياً وعدم تراكم الضرائب وتباعد حيث تبودلت الاتهامات بين منفذ الضريبة والممول ، والتي إن دلت على شيء فإنما تدل على أن الفجوة لازالت بعيدة وأن جسور الثقة بين دافع الضريبة ومنفذها لازالت شبه منقطعة ، الأمر الذي يلقي بظلال كبيرة على دور الجهاز الضريبي ولهته خلف الحصيلة سواء على حق أو غير حق طمعاً في المكافأة التي أصبحت تشكل جزءاً من دخل منفذ الضريبة الثابت .

ولقد ثبت من هذا البحث أن الجهاز التنفيذي للضريبة لازال ينظر إلى جهاز تحصيل الضريبة نظرة أقل من نظريته إلى جهاز فحص وربط الضريبة وفي ذلك إقلال من قدر جهاز التحصيل ، الأمر الذي يفرض على مصلحة الضرائب إعادة النظر وتنظيم جهاز التحصيل يساير ركب التطور العالمي الذي يقوم بتحصيل الضرائب بالأجهزة المتطورة مستخدماً التقنية الحديثة للحفاظ بينما مصلحة الضرائب المصرية لازالت تتخبط بين بطاقات التحصيل وملفات التحصيل في جوسبيء الحفظ لا يسمح بالحفاظ على جديتها وسريتها .

وعلى ضوء كل ما تقدم نتقدم بالتوصيات الآتية :

أولاً : توصيات توجه إلى المشرع :

١ - لقد تزايدت أعداد القضايا

الضريبية المعروضة أمام المحاكم بأسلوب يوشك على الانفجار لما اقتحمها من منازعات متوالية عاماً بعد عام ، ولم تستطع معه مصلحة الضرائب أن تشد أزرها للجهاز على رصدها وإنما بالكاد تصل إلى منع التقادم الخمس ، الأمر الذي يؤكد إيجاد وسيلة سريعة للجهاز على هذا النذير الذي يوشك أن يقضى على الهدف الأساسي من الضريبة ، لهذا نرى ضرورة العودة إلى نظام التصالح الضريبي<sup>(٨٦)</sup> الذي تمكن من الاجهاز على الأرصد من القضايا التي تراكمت أمام المحاكم والذي حقق الكثير حتى ألغى بنص القانون ١٩٧٨/٤٦<sup>(٨٧)</sup> ، وإذا كان البعض قد اعترض على منح رجل الضرائب الحق في الفصل في النزاع القضائي فإننا نقول لهؤلاء : إذا كان القضاء العادي يتولى الفصل في النزاع الضريبي طبقاً للإجراءات والمواعيد المنصوص عليها في القوانين الضريبية وفي حالة عدم وجود نص فإن مرد الحكم إلى القانون المدني وقانون المرافعات ، فإننا نذكر بأن أغلب من نصف النزاع الضريبي يتم الفصل فيه بمعرفة مأمور الضرائب ، ففي حالة الاعتراض على نموذج ١٨ وما في كلمة يملك المأمور مراجعة نفسه وبذلك ينتهي الخلاف ، وفي حالة الطعن على نموذج ١٩ فإن اللجنة الداخلية التي تعتمد على منفذ الضريبة تملك إنهاء النزاع .

وفي حالة عدم الاتفاق يحال النزاع إلى لجنة الطعن وهي بدورها تشكل من ثلاثة من رجال الضرائب ك لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي ملزم وتعد إحدى درجات التقاضي الضريبي ، مما يجعل رجل الضرائب متميز في

## ضمانات تحصيل الضرائب فى القانون المصرى

هذا المجال . وعلى ضوء ماسبق وسعياً وراء استقرار الوضع فى ربط الضريبة بشكل أسرع من الانتظار الذى تستغرقه لو تم الفصل بالطريق القضائى العادى التى يطول شرح إجراءاتها لتضخم أعدادها وضرورة إحالتها إلى الخبراء وغيرهم حتى تستنير المحكمة . وليس معنى ذلك أننا نطالب به أمراً نهائياً ، وإنما هو أمر سريع وحاسم يجب أن يكون مرتبطاً بخطة لا نسمح بتكرار زيادة الأرصدة وتضخمها وحتى يعود الأمر فى النهاية إلى القاضى العادى ولكن بأعداد قليلة يمكن معها تحقيق صالح الممول وصالح الخزنة .

وبذلك يكون التشريع الضريبى قد حقق الهدف من فرض الضريبة والذى يتولى توضيح الهدف من فرض الضريبة وأسلوب الاستقطاع الضريبى ومدى ازدياد العبء الضريبى أو تخفيضه<sup>(٨٨)</sup> .

وبما يكون متفقاً وسياسة الدولة الاجتماعية والاقتصادية<sup>(٨٩)</sup> .

٢ - حتى يأخذ الطعن طريق الجدية الواجب الاتباع نرى ضرورة النص قانوناً على سداد نسبة من الضريبة المستحقة ولتكن ١٠٪ كشرط لقبول الطعن أمام لجنة الطعن وحتى نحقق التوازن يمكن النص على مسئولية رجل الضريبة إذا تجاوز التخفيض ٩٠٪ ، وترد للممول ما حصل مع إلزام المصلحة بإضافة عائد على المبلغ المحصل ، بحيث يرد للممول المبلغ الذى سدده فقط ويخصم له من الضرائب القديمة أو التى تستحق مستقبلاً قيمة العائد .

٣ - سرعة الانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة وهو مطلب قديم

وحديث<sup>(٩٠)</sup> ، ولم يعد للمشرع أدنى عذر بعد أن استقرت الأوضاع الضريبية وانتقلت معظم دول العالم إلى الأخذ بهذه الضريبة<sup>(٩١)</sup> التى تحقق اختصار الوقت والجهد لكل من منفذ الضريبة ودافعها .

٤ - ضرورة النص على مسئولية من يتقاعس عن القيام بالخصم والإضافة بحيث تشدد العقوبة نظراً لأن العقاب القائم حالياً والمتمثل فى غرامة لا تتجاوز عدة جنيهات قد ساعد ضعاف النفوس على إضاعة المال العام<sup>(٩٢)</sup> .

٥ - النص على عدم قبول معاملات من قاصر خاصة أن القانون التجارى صريح فى حالة القاصر أن يكون مأذوناً له بالاتجار. إذ دأب التجار على استخدام صبيان لا حول لهم ولا قوة يتم التعامل باسمهم مثل المجازر وتكون النتيجة عند ربط الضريبة لا تجد المصلحة ما يمكن أن تنفذ عليه أو فى مواجهته .

٦ - النص على ضرورة إلزام الحرفيين باستخراج ايصالات وجوباً إذ زادت القيمة على ١٠ جنيهات مع وضع الجزاء الرادع على مخالفة الأحكام حتى تتم المحاسبة على أسس سليمة لو نفتح مجالاً للمساومة أو التقاضى طويل الأجل مما يؤجل التحصيل .

### ثانياً - توصيات توجه إلى منفذ الضريبة :

١ - من الأمور المستقرة طبقاً لقواعد العدالة الضريبية أن يتساوى الكبير والصغير أمام الضرائب عند تساوى المراكز الضريبية ، بل إنه من الأمور المستقرة أن القدوة الحسنة تلعب دوراً كبيراً فى سداد الضرائب . فإذا تهاون منفذ

الضريبة لسبب أو آخر لاستهان الممول ووجد العذر لعدم السداد سواء أكان ذلك فى مرحلة الربط أو مرحلة التحصيل الأمر الذى يستلزم ضرورة التنفيذ بجدية بلا مجاملة خاصة مع المشاهير<sup>(٩٣)</sup> حتى نحقق القدوة الحسنة التى تلزم الآخرين بالاحترام وبجدية التنفيذ .

٢ - إعادة النظر فى مستوى رجل الضرائب العلمى والأدبى اختياراً للمنصب أو ترقية للأعلى ، لأن نقص الحصيلة قد يكون راجعاً إلى تهاون المنفذ بقصد أو بدون قصد . مع إعادة النظر فى أسلوب المكافآت الجماعية بحيث يوجد أيضاً نظام للحوافز الفردية يسمح بتقدير المجد والنشاط ومعاينة المسئء أو المهمل ، ووضع ضوابط لاختيار أعضاء ورئيس لجان الطعن بحيث يكون للجانب العلمى أساساً إلى جوار الضوابط الأخرى<sup>(٩٤)</sup> .

- وذلك حتى تتمكن لجان الطعن من تحقيق الهدف منها فى إنهاء أكبر قدر من النزاع .

ثالثاً : ضرورة المحاسبة سنوياً والانتهاء من السنوات القديمة بسرعة إذ أن تراكم السنوات الضريبية على الممول ذات أثر سيئ فالممول إما غنياً فيستطيع التهرب باستخدام نفوذه أو أمواله وإما فقيراً فلا تجد الضرائب أمامها ما يمكن التنفيذ عليه وفى كل الأحوال فإن المضار هنا هى الخزنة العامة .

رابعاً : ضرورة إيجاد جسور الثقة بين دافع الضريبة وبين منفذها إذ الواضح أنها شبه منقطعة بل أحياناً تزداد تنافراً حتى مع الطبقات المثقفة ولعل الأزمة الطاحنة بين الصيادلة وبين مصلحة الضرائب خير مثال الأمر الذى يستلزم ضرورة إيجاد الوسائل الكفيلة بدعم الثقة وهذا أمر ليس مستحيلاً وإن صعب أحياناً ، لكن سبقتنا كثير من الدول وحقق الكثير .

خامسا : إعادة النظر في نظام العمل بشعب الحجز واستخراج مديونية الممول إذ أن ملف الحجز الذي يفترض فيه أن يكون مرآة لموقف الممول الضريبي من ناحية الحصيلة لم يعد ذلك وأعطت التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب للبطاقة الضريبية أكثر من حقها بحيث أصبح أى خطأ فى البطاقة لا تقابل مراجعة والأمر فى حاجة إلى وضع نظام عمل جديد فى داخل شعب الحجز بحيث لا يتم التغيير المطلوب دون أخذ رأى العاملين فى هذا

الحقل .

سادسا : من الواضح أن المكافآت تشكل عنصرا هاما فى دخل رجل الضرائب ، ولكن إذا كنا نقر ضرورة منح رجل الضرائب التقدير المادى المعقول الذى يمنعه من أى وعد أو وعيد ويغنيه ذل السؤال وهو فى مركز القضاء المالى إلا أننا لا نقر الأسلوب الذى تتبعه مصلحة الضرائب حيث تجعل الحصيلة الضريبية هى أساس المكافأة على الرغم من أن الحصيلة كما سبق أن أوضحنا ليست

بشرط أن تحقق القضاء على المتأخرات بل ربما وهذا ما يحدث فى الغالب الأعم قد تكون تحت الحساب ركدا وراء المكافأة . لهذا نرى ضرورة إعادة النظر فى نظام الحوافز مع منح رجل الضرائب التقدير المادى المناسب ثم محاسبته ، وهذا يؤدى إلى التطبيق السليم للضرائب وهو مطلب أساسى فى تقدير علماء المالية العامة<sup>(٩)</sup>.

والله من وراء القصد وهو الهادى إلى سواء السبيل .

### الهوامش

- (١) عدلت بعض أحكام هذا القانون بالقانون رقم ١٩٨٢/٨٧ .
- (٢) ينصب البحث على الضرائب المباشرة فقط ، ونظرا لأن الضرائب العقارية بشقيها المفروضة على العقارات المبنية ، والأراضى الزراعية ذات طبيعة خاصة ، فإن البحث يقتصر على الضرائب التى تطبقها مصلحة الضرائب .
- (٣) المادة ٩٢ من القانون ١٩٣٩/١٤ .
- (٤) المادة ١٦٥ من القانون ١٩٨١/١٥٧ .
- (٥) بالرجوع إلى المعاجم اللغوية وجدنا :  
- كلمة ورد بالكسرة تعنى الجزء من القرآن يقال قرأت وردى - مختار الصحاح - مؤسسة علوم القرآن - الرياض ١٤٠٥ هـ - ١٩٨٥ م ٧١٦ .  
- وتعنى النصيب من الماء ، والوارد الطريق مثل قول قول جرير : أمير المؤمنين على صراط إذا أعرج الموارد مستقيم : لسان العرب المحيط لابن منظور . دار لسان العرب - بيروت ١٩٧٠ - المجلد الثالث ص ٩٠٨ .  
- وتعنى الإشراف على الماء وغيره ، الجزء من الليل على الرجل أن يصلبه والنصيب من القرآن أو الذكر أو وثيقة يسجل فيها الصراف ماعلى الأرض من أموال وماسدد منها ، ومنها الوريد الذى يحمل الدم الأزرق من الجسد إلى القلب : المعجم الوسيط - مجمع اللغة العربية القاهرة ( بدون تاريخ ) الجزء الثانى ص ١٠٣٦ .  
- وتعنى النصيب من الماء والجمع أورد ، الحزب من القرآن أى المقدار المعلوم من قراءة القرآن تداوم على قراءته فى أوقات معينة ، والوظيفة من قراءة أو نحو ذلك : معجم متن اللغة - أحمد رضا - مطبعة الحياة - بيروت ١٩٦٠ - المجلد الخامس : ص ٧٣٦ .  
- وتعنى الحمى ، الإشراف على الماء ، الجزء من القرآن : ترتيب القاموس المحيط على طريقة المصباح المنير وإسساس البلاغة - الطاهر الزاوى - مكتبة عيسى الحلبي الببائى وشركاه ج ٤ ، الطبعة الثانية ١٩٧٣ ص ٥٩٦ .  
- وتعنى : الورد بالفتحة الاحمرار كما جاء فى القرآن الكريم : « ورده كالدهان » وبالكسر الحظ من الماء .  
أنظر جمهرة اللغة لابن دريد - دار صادر للطباعة والنشر - بيروت - الجزء الثانى ص ٢٥٨ .  
- وتعنى : ورد - الوارد عند الصوفية كل مايرد على القلب من المعانى الغيبية من غير تعمد من العبد . والواردات عند أرباب السياسة مايدخل للحكومة من جمارك وغيرها ، وقد يقصد بها المقدار المعلوم أو القطيع من الطير أو الجيش أو النصيب من الماء .  
محيط المحيط - بطرس البستاني - بيروت - مطبعة الصادر عام ١٩٧٠ ص ٢٢٢٨ .
- (٦) المادة ٩٢ من القانون ١٩٣٩/١٤ .
- (٧) و (٨) المادة ٤٧ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٩٣٩/١٤ .
- (٩) وقد أكدت هذا المعنى المادة ٩٧ من القانون ١٩٣٩/١٤ حيث نصت على « دين الضريبة واجب الاداء فى مقر مصلحة الضرائب وفروعها من غير احتياج إلى مطالبة فى مقر المدين » .
- (١٠) المادة ١٦٥ من القانون ١٩٨١/١٥٧ المقابلة للمادة ٩٢ من القانون ١٩٣٩/١٤ .
- (١١) المادة ٨٠ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٩٨١/١٥٧ .



- (١٢) المادة ٤٥ من القانون ١٤ / ١٩٣٩ ، وتقابل المادة ٤١ من القانون ٨١ / ١٥٧ .
- (١٣) يلاحظ أن القانون من الناحية الشكلية لم يشترط بيان المبلغ المحدد للأعباء العائلية .
- (١٤) المادة ٤٥ فقرة ٤ المادة ٤٥ فقرة ٦ من القانون ١٤ / ١٩٣٩ .
- (١٥) المادة ١٩١ من قانون المرافعات .
- (١٦) وسارت مصلحة الضرائب على هذا النهج في ظل القانون ١٤ / ١٩٣٩ حيث قرر وكيل عام مصلحة الضرائب تعليقا على موضوع رفع إليه بهذا الصدد بتاريخ ١ / ٢ / ١٩٥٨ ، إن نهائية الربط بتقوية ميعاد الطعن يجب كافة ماكان يجب إثارته من أخطاء موضوعية أو قانونية إلا أنني أرى أن حد الاعفاء يعتبر ضربا من الاعفاء القانوني الذي لا يحتمل الخلاف عليه أو الجدل فيه ، فيخرج من أوجه الخلاف العادية ومن ثم فلا يجوز اهداره تحديا بنهائية الربط وفي نفس الوقت كانت قد صدرت بعض الأحكام ذهبت إلى عكس ذلك واعتبرت أن الطعن المحدد له شهر يشمل كافة عناصر الربط .. انظر حكم محكمة بنها الابتدائية في الدعوى رقم ٥٣ / ٤٦ تجارى كلى بنها .
- (١٧) تدخل المشرع لأول مرة بالمادة ٩٢ مكرر فقرة ٥ بالقانون ١٤ / ١٩٣٩ حيث نص على أن يكون من أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة نائب على الأقل وأن يصدر بتشكيلها وتحديد اختصاصها ومقرها قرار من رئيس مصلحة الضرائب على أن يعتمد قرار اللجنة من رئيس المصلحة حتى يعتبر نافذا .
- (١٨) المادة ١٥٦ من القانون ١٥٧ / ١٩٨١ والتي تقابل المادة ٩٣ ( ٥ ) من القانون ١٤ / ١٩٣٩ .
- (١٩) المادة ١٩١ من قانون المرافعات .
- (٢٠) المادة ١٥٣ من القانون ١٥٧ / ١٩٨١ التي تقابل المادة ٤٧ مكرر فقرة أخيرة من القانون ١٤ / ١٩٣٩ والتي امتازت بإعطاء المصلحة الحق في تعديل الأخطاء المادية والحسابية من نفسها بعكس ماكان عليه الحال في القانون القديم .
- (٢١) المادة ٢٣٤ من القانون المدني المصري .
- (٢٢) المادة ١٦٤ من القانون ١٥٧ / ١٩٨١ التي تقابل المادة ١ / ٩٠ من القانون ١٤ / ١٩٣٩ والتي نقلت حرفيا للقانون الجديد .
- (٢٣) المادة ( ١٩٣٩ ) فقرة ١ ، ٢ من القانون المدني .
- (٢٤) انظر : H.G. BALTER, FRAUDE AND EVASIAN, EDITION, BOSTON, U-S-A, 1976
- (٢٥) انظر : NORMAN.D.NOWAK, ADMINISTRATION IN THEORY AND PRACTICE, L-A. U.S.A 1977. P.11
- (٢٦) انظر : KELLY AND OLDMAN, READING INCOMETAX-ADMINISTRATION - FOUNDATAIAN PRESS, U.S.A P 17
- (٢٧) انظر في ذلك : N.D. NOWAR, TAX, ADMINISTRATION
- (٢٨) القانون ١٩٥٥ / ٣٠٨ .
- (٢٩) المادة ١٧١ من القانون ١٥٧ / ١٩٨١ والتي تقابل المادة ٢ / ٩٠ من القانون ١٤ / ١٩٣٩ .
- (٣٠) المادة ٤٥ من القانون ١٩٥٥ / ٣٠٨ .
- (٣١) المادة ٥ من القانون ١٩٥٥ / ٣٠٨ .
- (٣٢) المادة ٤ ، ٦ من القانون السابق .
- (٣٣) المادة ٦ من القانون .
- (٣٤) المادة ٧ من القانون .
- (٣٥) المادة ٨ من القانون .
- (٣٦) المادة ٩ من القانون .
- (٣٧) المادة ١٠ من القانون .
- (٣٨) المواد ١٥ - ١٧ من القانون .
- (٣٩) استنادا إلى الحكمة التي ترخاها المشرع من الحجز على المنقول والتي تمثل في الحصول على المستحقات الضريبية مضافا إليها المصروفات الإدارية ، وليس الهدف التنكيل أو التشهير بالمول .
- (٤٠) كان على المشرع أن يتيه لذلك إذ قد يحدث أن يكون المنقول غير قابل القسمة أو يتعذر لسبب أو آخر تجزئة المحجوزات .
- (٤١) المادة ١٩ من القانون .
- (٤٢) طبقا لأحكام القانون رقم ٢٠ / ١٩٧٢ المتضمن وقف إجراءات البيع بمجرد رفع دعوى المنازعة في أصل الدين أو صحة الإجراءات أو استرداد المنقولات .
- (٤٣) المادة ٢٠ من القانون ١٩٥٥ / ٣٠٨ .
- (٤٤) المادة ٢٦ من القانون ١٩٥٥ / ٣٠٨ .
- ( ٢ ) وردت هذه الضوابط في المواد ٢٨ - ٣٥ من القانون ١٩٥٥ / ٣٠٨ .
- (٤٦) على ضوء أحكام المادة ٢٩ التي حددت مايجب أن يتضمنه الإعلان أصدرت مصلحة الضرائب نموذج مطبوع يشتمل على البيانات ويتولى المأمور ملأ البيانات .

- (٤٧) المادة ٣٠ من القانون والتي أوجبت الاقرار حتى ولو كان غير مدين للممول .
- (٤٨) المواد ٣٠ ، ٣٥ من القانون .
- (٤٩) المادة ٣١ من القانون .
- (٥٠) يلاحظ أن المشرع أحال الأمر إلى القاضي المختص وهذا يتفق والعدالة .
- (٥١) المادة ٣٢ من القانون .
- (٥٢) المادة ٢٩ من القانون .
- (٥٣) المادة ٣٩ من القانون .
- (٥٤) وردت أحكام الحجز العقارى في المواد ٤٠ - ٥١ من القانون ١٩٥٥/٣٠٨ .
- (٥٥) المادة ٤٠ من القانون .
- (٥٦) المواد ٤١ ، ٤٢ من القانون .
- (٥٧) المادة ٤٢ من القانون .
- (٥٨) المادة ٤٤ من القانون .
- (٥٩) المادة ٤٥ ، ٤٦ من القانون .
- (٦٠) المادة ٥٢ ، ٥٣ من القانون .
- (٦١) المادة ٥٤ من القانون .
- (٦٢) المادة ٥٥ من القانون .
- (٦٣) المادة ٥٦ ، ٥٩ من القانون .
- (٦٤) المادة ٥٧ من القانون .
- (٦٥) المواد ٦٠ ، ٦١ ، ٦٢ من القانون .
- (٦٦) المادة ٦٣ من القانون .
- (٦٧) المادة ٦٤ من القانون .
- (٦٨) المادة ٦٧ من القانون .
- (٦٩) المادة ٧٢ من القانون .
- (٧٠) المادة ٧٤ المضافة بأحكام القانون ١٩٧٢/٣٠ والذي صدر به الكتاب الدورى من مصلحة الضرائب رقم ١٩٧٢/٢٢ .
- (٧١) لم ترد أحكام هذا الحجز في القانون ١٩٥٥/٣٠٨ الخاص بالحجز الإدارى وإنما وردت أحكامه في قانون الضرائب « المادة ١٧١ من القانون ١٩٨١/١٥٧ والتي تقابل المادة ٢/٩٠ من القانون ١٩٣٩/١٤ .
- (٧٢) جرى العمل على تفويض مدير عام الحجز والتحصيل بالمصلحة الذى يرفع إليه طلب أمر الحجز التحفظى من مدير أو مراقب المأمورية شخصيا أو وكيله الذى عليه أن يوضح الأسباب القوية التى يستند عليها .
- (٧٣) البيان من مديرية الضرائب من محافظة الشرقية .
- (٧٤) يعتمد استطلاع الراى على أسلوبين : إما الحصر الشامل وإما العينة وقد أثرتنا الأخذ بأسلوب العينة لتعذر الأخذ بأسلوب الحصر الشامل من ناحية وتميز أسلوب العينة بالآتى :
- ١ - توفير الوقت والجهد والمال .
  - ٢ - يحتاج لعدد محدود من الباحثين .
  - ٣ - يتيح للباحث جمع معلومات دقيقة تهيء له إصدار القرار بعمق وصدق .
  - ٤ - تتيح إجراء بحوث أخرى على عدد آخر من المجتمع .
- ولقد ثبت أن العينة إذا أحسن اختيارها تصل إلى نفس النتائج تقريبا التى تحصل عليها من أفراد المجتمع لهذا توصل رونترى ١٩٤١ لهذه النتائج في دراسة عن الفقر في مدينة يورك بانجلترا .
- انظر : د . عبد الباسط حسن - أصول البحث الاجتماعى - القاهرة ص ٢٣٠ .
- (٧٥) هناك عدة طرق لاختيار العينة أهمها :
- العينة العشوائية البسيطة وهى التى تعتمد على إعطاء الجميع فرص متساوية .
  - العينة المنتظمة وهى التى تختار عشوائيا وحدتها الاولى ثم يوضع أساس ثابت لاختيار باقى الوحدات .
  - العينة الطبيعية وهى التى تتمثل فيها الفئات المختلفة بنسب وجودها في المجتمع الاصلى .
  - العينة المساحية وهى التى تتمثل في تركيز البحث في مناطق معينة : انظر : ACKOFF.R.L:THE DESIGN OF SOCIAL RESEARCH, The UNIVERSITY OF CHICAGO PRESS 1953.PP.105-110

(٧٦) تم التأشير على إحداها فقط حسب المرسل إليه .

(٧٧) لم يتضح من الرد الخاص بالربط طبقا لقرار لجنة الطعن هل تقدم الممول بالإقرار الضريبى من عدمه .

( ١ ) KELLY AND OLDMAN, READING - INCOMETAX, U.S.A 1976, P.649

(٧٨) انظر في ذلك :

( ٢ ) HGHENSTATN JHARRY, THE I.R.S. L.A. U.S.A 1974

(٧٩) المادة ١٩١ من قانون المرافعات التي تجيز للقاضي تصحيح الخطأ المادى من نفسه أو بناء على طلب .

(٨٠) المادة ٢٢٤ من القانون المدنى .

(٨١) المادة ١٦٤ من القانون ١٥٧/١٩٨١ التي تقابل المادة ١/٩٠ من القانون ١٩٣٩/١٤ والتي نقلت حرفيا للقانون الجديد بالإضافة إلى أن هذا الحق مقرر بمقتضى المادة ١١٢٩ فقرة ١ ، ٢ من القانون المدنى .

(٨٢) القانون ١٩٥٥/٣٠٨ .

(٨٣) المادة ١٧١ من القانون ١٥٧/١٩٨١ والتي تقابل المادة ٢/٩٠ من القانون ١٩٣٩/١٤ .

(٨٤) ظهر الإسقاط الضريبي جزئيا لأول مرة بالقانون ٥٨/٢٢٢ الخاص بمدن القناة عقب العدوان الثلاثى ، ثم صدر القانون ١٨٤/١٩٦٠ الذى خول لوزير المالية أو من ينيبه حق إعفاء الممول لأعساره ، ثم صدر القانون ٦٧/١٢ الذى أجاز الإعفاء فى حالات الإعسار ، الإفلاس ، ضالة الأموال التى يمكن الحجز عليها ، وإذا كان من شأن التنفيذ الجبرى إعاقه نشاط الممول نهائيا ثم توالى التعليمات التفسيرية لهذه القوانين واسقطت مبالغ كبيرة ( فى عام ١٩٧٤ أسقطت ضرائب قدرها ١٠,٢٨٤,٥٣٠ من جملة متأخرات قدرها ٢٨,١٥٢,٢٨٩ ) .

(٨٥) انظر : AOKOFF. R.L THE DESIGN OF SOCIAL RESEARCH, THE UHE UNIVERSITY OF CHICAGO PRESS 1953 P.P. 105-110

(٨٦) نتيجة لتضخم القضايا أمام المحاكم تدخل المشرع المصرى بالقانون ١٩٥٤/٦٩٠ مستهدفا من القانون القضاء على التضخم فى الدعاوى المنظورة أمام المحاكم ، وتمكنت مصلحة الضرائب من الإجهاز على جزء كبير منها واستمر العمل بالتصالح حتى ألغى بمقتضى القانون ١٩٧٨/٤٦ .

(٨٧) كانت لجان التصالح تشكل من رئيس وعضوين يتم اختيارهم من العناصر المشهود لها بالخبرة والكفاءة بمصلحة الضرائب ومنحها القانون سلطة إنهاء النزاع المعروض أمام المحاكم . ولقد عمل الباحث رئيسا لإحدى هذه اللجان حتى ألغيت بالقانون ١٩٧٨/٤٦ .

(٨٨) انظر : د . عاطف صدقى - المالية العامة - المرجع السابق ص ٣١٠ . وأيضا : د . رفعت المحجوب - المالية العامة - المرجع السابق ص ٤٢٦ .

(٨٩) المرحوم الدكتور / عبد الكريم صادق بركات ، والدكتور يونس أحمد البطريق - المالية - العامة - الدار المصرية الحديث - اسكندرية ١٩٨٢ - ص ٦٩ .

(٩٠) أقدم إذ قامت مصلحة الضرائب عام ١٩٥٤ باستطلاع رأى الممولين فى مدى الأخذ بالضريبة النوعية أو بالضريبة الموحدة ، وكان هناك شبه إجماع على ضرورة الانتقال إلى الضريبة الموحدة . وحديث إذ نادى بهذا كافة الخبراء المستقدمين لتطوير قوانين الضرائب فى مصر مثل تقرير الخبراء فى الفترة من ١٩٧٥/٥/٢٢ - ١٩٧٥/٦/١٧ ، بل وقرر مندوب الحكومة عند نظر مشروع القانون رقم ١٩٧٨/٤٦ الذى سمي بقانون العدالة الضريبة إن الحكومة سوف تتقدم بمشروع قانون الضريبة الموحدة فى موعد غايته ١٩٨٠ : انظر : مؤلفنا فى التشريع الضريبى المصرى - الكتاب الأول - ضرائب الدخل ص ٦٧ .

(٩١) فرنسا نفسها الذى أخذ منها التشريع المصرى القانون رقم ١٩٣٩/١٤ .

- انتقلت إلى الضريبة الموحدة منذ فترة طويلة .

للمزيد انظر : أحمد ماهر عز - التهرب الضريبى - رسالة دكتوراه - القاهرة ١٩٨٠ .

(٩٢) فى تقرير لإحدى الجهات الرقابية عن التهرب وخاصة فى مجال الخصم والإضافة اتضح أن جهة حكومية تتعامل مع الممولين أخطرت أن المعاملات مع إحداهن بلغت ١٥٠٠ جنيه فقط ثم اتضح أن التعامل الفعلى كان قد بلغ ١١,٢٦٥ جنيه عن عام ١٩٨٢ .. وفى السنة التالية اتضح أن نفس الممول تقاضى مبلغ ١٧,٠٠٠ سبعة عشر ألف جنيه وتم الاخطار الفعلى والخصم والإضافة عن مبلغ ٤٠,٠٥٠ فقط أربعون ألف جنيه لا غير وذلك لأن قانون الخصم والإضافة والقانون ١٥٧/١٩٨١ واللائحة التنفيذية والقرارات الوزارية المكملة لا تحدد أدنى مسئولية على المحاسب المراجع حيال الجهة الملزمة بتنفيذ قانون الخصم والإضافة ، وإنما ألقت بالمسئولية على الموظف المختص وفى حدود غرامة مالية لا تتجاوز جنيهاً ١

(٩٣) أحد الفنانين تمت محاسبته عن عقد بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه وحدث نزاع قضائى مع المنتج وظهر العقد الحقيقى وإذا قيمته الحقيقية ١٥٠٠٠ جنيه فهل التصالح هنا مجد .

(٩٤) كانت مصلحة الضرائب المعلم الحقيقى لفنون المحاسبة الضريبية والنواحي القانونية التى أمدت الجهات الأخرى بالخبرات والكفاءات فى مختلف القطاعات حيث كانت قوة جذب تجذب الخبرات فتصقلهم ثم تدفع بهم إلى أماكن الاحتياج ، وانقلب الحال وأصبح الأمر لها وراء الحصيلة فحسب وبالطبع . قل العطاء ، وقد أشاد الخبراء الأجانب بالخبرات الضريبية فى تقاريرهم ( على سبيل المثال تقرير الخبراء فى الفترة من ١٩٧٥/٥/٢٢ - ١٩٧٥/٦/١٧ ) .

(٩٥) على سبيل المثال انظر : المرحوم الأستاذ الدكتور حسين خلاف « تطور المالية العامة فى مصر » محاضرات على طلبة الدراسات العليا - كلية الحقوق - جامعة القاهرة فى عام ١٩٦٠/٥٩ م حيث قال « إن استخدام الضريبة فى تقليل التفاوت فى الدخل وإدابة الفوارق بين الطبقات يحتاج إلى إدارة مالية واعية وقوية جداً ، لمنع كبار الممولين من التهرب من الضرائب » .

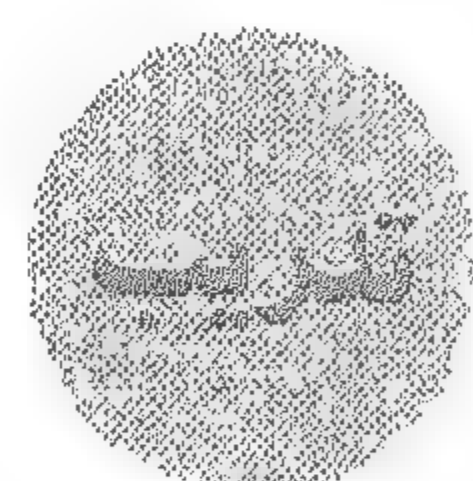
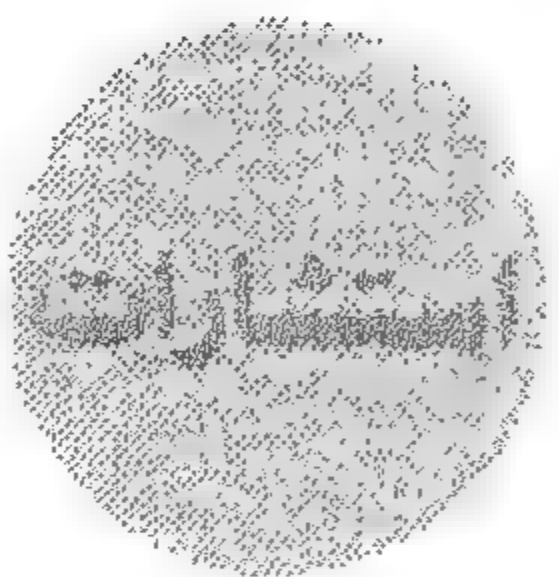
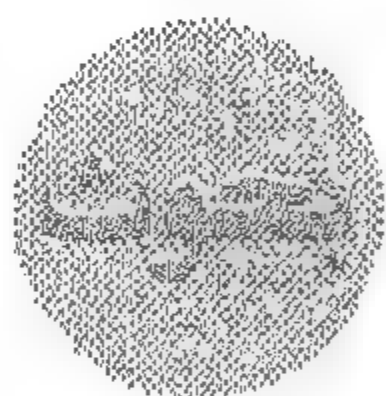
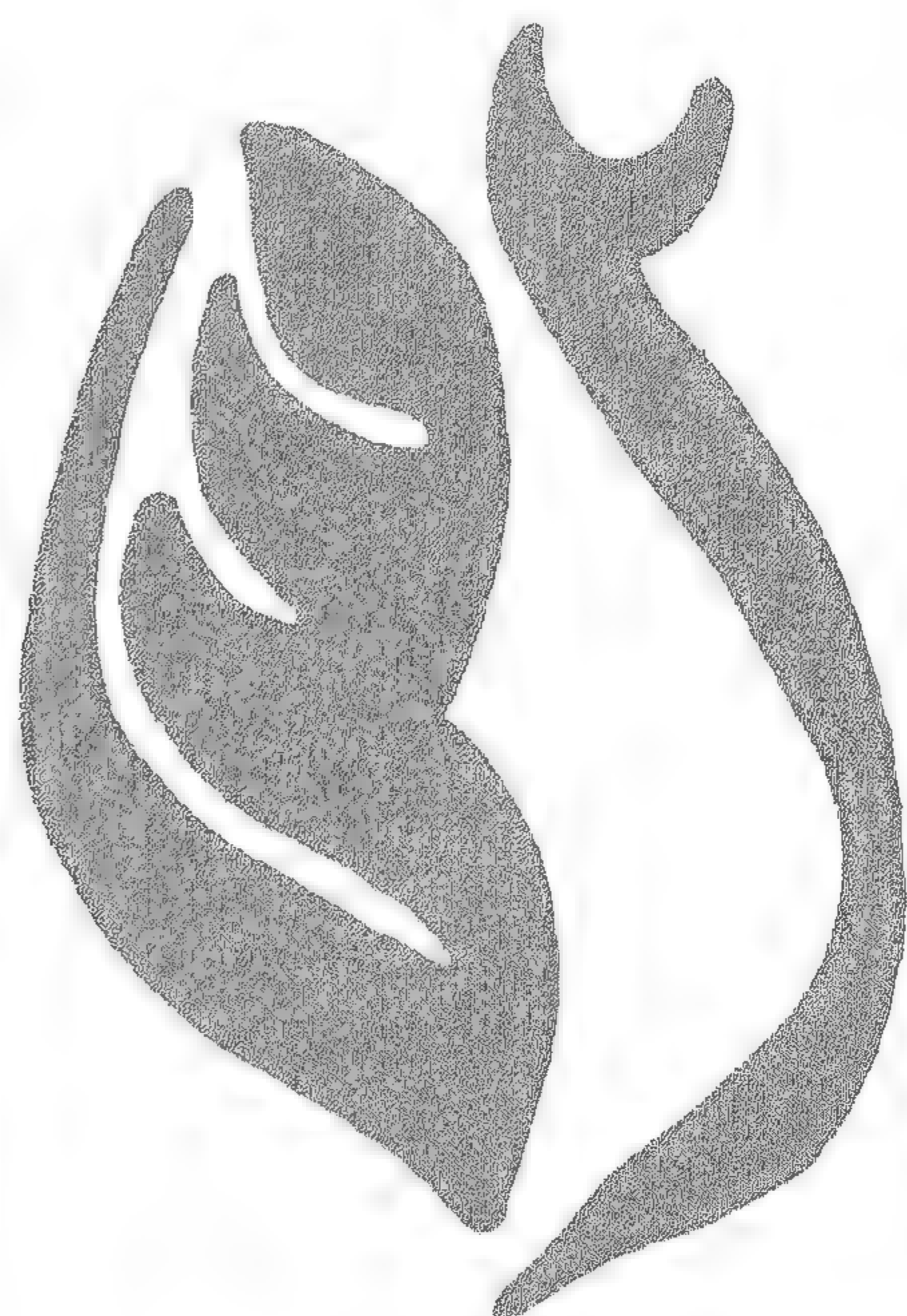






المجلة البحثية الإدارية

# مجلة البحوث الإدارية



● تدريب ● استشارات ● بحوث ● تعليم ●





# مجلة البحوث الإدارية

١٩٨٩

• تدريب • استشارات • بحوث • تعليم •

العدد الثاني

المجلد ٣



## مجلة

## البحوث الإدارية

\*

فصلية أكاديمية علمية  
تعنى بالبحث العلمي  
في مجالات الإدارة  
والعلوم المتصلة بها

\*

رئيس التحرير

أ. د. مهرو غنايم

• • •

مدير المجلة

عادل البحيري

• • •

مدير التحرير

أحمد قطب



- أ. د. علي لطفي  
أ. د. عادل عيسى  
أ. د. علي عبد المجيد  
أ. د. فتحي محمد علي  
أ. د. كمال هادي أبو الخير  
أ. د. عبد المنعم راضي  
أ. د. فتوح محمود أبو العزم  
أ. د. حسن هني  
أ. د. أحمد سرور محمد  
أ. د. صلاح مدني  
أ. د. شوقي حسين  
أ. د. هبيل طوبار  
أ. د. محمد محمد الجزار  
أ. د. محمد عباس جازي  
أ. د. محمد كمال أبو هند  
أ. د. ليلا تكتلا  
أ. د. أحمد حسين عبد المنعم  
أ. د. سيد عبد الوهاب  
أ. د. محمد حسن العرازي

جميع الآراء الواردة في هذه المجلة تعبر عن وجهة نظر أصحابها

ولا تعكس بالضرورة رأي المجلة

## تحديات التنمية بين الآلام والأمال

١. د. عمرو غنايم

ص ٨

أشار الرئيس محمد حسنى مبارك في خطابه في عيد العمال الماضى إلى التحديات التى تواجه مصر في الحقبة القادمة وعلى رأس هذه التحديات الزيادة العشوائية والمتوالية في عدد السكان والخطر الداهم الذى يهدد مصر إذا استمر هذا المعدل مع الظواهر السلبية السائدة المثلة في انخفاض معدلات الأداء في الوحدات الاقتصادية .

ولا شك أن رئيس الجمهورية وهو يدق ناقوس الخطر أمام قيادات مصر وعمالها فهو بذلك يسير على نفس النهج الذى انتهجه منذ توليه قيادة مصر بمشكلاتها المزمنة التى تراكت على مر السنين والتى لا تتطلب عصا سحرية للتعامل معها ولكنها تتطلب في المقام الأول التدخل الجراحى لتحقيق التخلص من أسباب الداء .. لقد انتهج الرئيس مبارك سياسة المكاشفة والمصارحة ، وهو فيه هذا لا يبنى تحميل الشعب مومما فوق موممه ولكنه يرمى - من الجانب النفسى السلوكى - إلى توضيح حجم المشاكل بغية أن يشترك الشعب قادة وحكاما وعمالاً في الإسهام في تحمل مسئولية التعامل مع المشاكل والإسهام كفريق في تخطى ما يصادف مصر من عقبات . فمشاكل مصر ليست مسئولية الرئيس أو مجلس الوزراء أو قيادات الوحدات الاقتصادية ، ولكنها مسئولية كل مواطن ينعم بخيراتها ويتفيا بظلالها ..

## إطار النظام المتكامل للحد من ظاهرة الضياع

(البعد المحاسبى)

الدكتور أحمد عيسد

ص ١٠

إن كل إنفاق بالموارد يجب أن يقابله زيادة في الإنتاج (سلعة أو خدمة) بقدر يتناسب مع قدر الموارد المنفقة ، وبقيمة تربو على قيمتها ، فإذا كان الانفاق لا يقابله ناتج أو أن ذلك الناتج لا يتناسب قيمته مع قيمة ما أنفق من موارد فإن هناك ضياعاً قد تحقق بمقدار الفرق بين القيمتين (قيمة ما أنفق وقيمة ما استرد أو ما هو متوقع استرداده) . ويعنى ذلك أن كل

جزء من الموارد يستهلك دون أن يقابله منفعة ذات قيمة يعد في حكم المفقود ، وما فقد قد ضاع .

وفي قطاع الأعمال ، فإن المال هولغة التعبير عن الموارد المستثمرة وعن الضياع الذى يمكن أن ينشأ بسبب استهلاك جزء من هذه الموارد دون عائد اقتصادى يعوض قيمة ذلك الجزء المستهلك . وإذا ضاعت الموارد فهى خسارة بالقياس المحاسبى ، وذلك بالفرق بين ما أنفق وما استرد . وإذا تكررت الخسارة ، أصبح المشروع في موقف حرج حيث تصبح صلاحية المشروع في محل شك ، وإدارة المشروع محل تساؤل .

وإذا كانت الخسارة بالقياس المحاسبى هي الفرق بين ما أنفق وما استرد ، فإن الخسارة بالقياس الاقتصادى هي الفرق بين ما أنفق وما كان يجب أن يسترد ، ويكون معدل العائد على الاستثمار هو المعيار الذى يحتكم إليه في تحديد الخسارة الاقتصادية أو مقدار الضياع الاقتصادى الذى تحمله المشروع والذي يرجع بالدرجة الأولى إلى سوء إدارة الموارد في أى مرحلة من مراحل العمل الإدارى .

## التوجهات المعاصرة للسياسة الخارجية

في دولة قطر

د. يوسف محمد عبيدان

ص ٣٠

مع تسليمنا بأن دولة قطر - ونظيراتها للدول الخليجية - تشترك مع الدول الجديدة المشابهة لها في الانساق السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية ، إلا أنها فوق كل ذلك تتميز عنها بأنها دولة تضرب بجذورها في أعماق التاريخ . وترتبط بتراث عربى إسلامى ذى سمات حضارية راسخة خاصة في القيم والمبادئ السياسية وهذا يحتم عليها الاقتباس من تجارب الدول الأخرى التى سبقت في مضمار التقدم بالقدر الذى يحقق لها مبدأ الاستمرار القائم على المحافظة والتغيير في الوقت نفسه ، وبناء نموذج تنظيمى فريد داخل إطار هذا التراث . وفي تقديرنا أن هذه المعطيات هي التى أملت على قطر - مثلها في ذلك مثل باقى الدول الخليجية - لأن تخطط لنفسها نهجاً في السياسة والحكم يقوم على إنشاء أجهزة وبناء مؤسسات تتفق مع الواقع وتتمشى

٥٠ قرشاً

◆ ثمن النسخة الواحدة

١٥٠ قرشاً

◆ الاشتراك السنوى بالنسبة للأفراد

◆ الاشتراك السنوى بالنسبة للهيئات والدوائر الحكومية ٢٠ جنيهاً عشرين نسخ

٢٠ دولاراً

◆ الاشتراك السنوى بالنسبة لخارج القطر



## ABSTRACT :

The relationship between Group Decision Support Systems (GDSS) and Computer-Mediated Communication System (CMCS) is reviewed, describing both early and recent examples of tailored CMCS that satisfy the functional definition of a GDSS. The case studies summarized include EMISARI for Crisis Management, TERMS for consensus generation on the setting of technical standards, and a recent integration of Zero-Base Budgeting (ZBB) with CMC. Based upon these case studies, a number of observations are made on the nature of GDSS and associated areas of investigation.

المعاشات الأحياء طبقاً لشرائح المعاشات الإجمالية ( المعاش القانوني والزيادات ) من الهيئة العامة للتأمين والمعاشات في ١٩٨٦/٦/٢٠ ، كما أننا نجد أن قيمة المعاشات المنصرفة لأصحاب المعاشات « ورثة » طبقاً لشرائح المعاشات القانونية والزيادات من نفس الهيئة في نفس التاريخ .. ٩٤,٣٪ منهم يتقاضون معاشاً أقل من ستين جنيهاً .. ٤,٩٪ منهم يتقاضون معاشاً يتراوح بين ستين جنيهاً وأقل من مائة جنيهاً . نظراً لانخفاض القوة الشرائية للنقد وعدم تناسب المعاش مع الانفاق ، فلذا يجب التفكير في مزايا جديدة لمساعدة الموظفين والعمال الحاليين الموجودين بخدمة الحكومة .. يسعى الباحث بتقديم هذه الدراسة لتقييم المزايا التي يمنحها قانون التأمين الاجتماعي لموظفي وعمال الحكومة في مصر وذلك بهدف إبراز أهمية إنشاء صندوق تأمين خاص لهم يقدم مزايا تأمينية جديدة .

## الاستثمار في التدريب واثره على الإنتاجية

دكتور م . محمد عبد السلام الحسيني

تواجه الدول النامية مشاكل عديدة تأتي في مقدمتها المشكلة السكانية وقوة العمل والإنتاجية ، وهي في سبيل مواجهة تحديات التنمية الاقتصادية والاجتماعية تسعى بكل إمكانياتها إلى الاستفادة من الطاقات البشرية المتاحة بحيث تتحول من عبء على مدارها المادية إلى طاقة قادرة على زيادة الإنتاج والإنتاجية ودعم موازنتها ، والتطلع إلى تحقيق الوفرة .. ولا سبيل إلى ذلك أفضل من التسليم والتدريب .

وفي جمهورية مصر العربية حظيت قضايا السكان وقوة العمل والإنتاجية باهتمام الدارسين والمسؤولين منذ أكثر من ربع قرن مضى ، وبذلت جهود في سبيل تأهيل قوة العمل وتزويدها بالتعليم عن طريق التوسع في معاهده وجامعاته ومنشآته المختلفة ، ونشر مراكز التدريب المختلفة على طول البلاد وعرضها لخلق أجيال متتالية من العمالة الفنية الماهرة لسد احتياجات الاقتصاد القومي وتصدير الفائض إلى أسواق العمل الخارجية ، خدمة لدور مصر القومي في المنطقة العربية . وبالرغم من ضخامة الجهود المبذولة فلا يزال هناك الكثير المطلوب -إنجازه لتحقيق التنمية البشرية الكاملة ، والوصول بالإنتاجية إلى مستويات مقبولة عالمياً .

معه ... وإنه لمن الحقائق الجلية ، والبراهين الواضحة ، كما يقر ذلك الكثير من الكتاب والباحثين والمؤرخين المتتبعين لسير الأحداث ومراحل التاريخ في قطر ، أن النهضة الشاملة التي تعيشها هذه البلاد بشتى صورها لم تتحقق ولم تصل إلى ماوصلت إليه من مستوى الآن إلا على يد الشيخ خليفة بن حمد آل ثاني ( الأم الحالي ) ، إذا كان هو الرأس المخطط والعقل المدبر لهذا التنظيم منذ تمرس بأعباء المسؤولية والسلطة ونهض بالعديد من المناصب والوظائف حتى تسنى له تسلم مقاليد الحكم يوم ٢٢ فبراير ١٩٧٢

## تقييم المزايا التي يمنحها قانون التأمين الاجتماعي لموظفي وعمال الحكومة

لبيان مدى أهمية إنشاء صندوق تأمين خاص ...

دكتور محمد محمود الكاشف

تسعى هيئة التأمين الاجتماعي بجمهورية مصر العربية إلى زيادة المزايا لأصحاب المعاشات ولورثتهم ، بالرغم من أن ٤٠,٥٪ من أصحاب المعاشات الأحياء يتقاضون معاشاً أقل من ستين جنيهاً وأقل من مائة جنيهاً ، وذلك طبقاً للبيان الصادر من وزارة التأمينات عن المعاشات المنصرفة لأصحاب

توجه جميع المراسلات والابحاث باسم رئيس التحرير  
على العنوان التالي

اكاديمية السادات  
للعلوم الإدارية

كورنيش النيل - مدخل المعادي

ص.ب ٢٢٢٢ القاهرة

تليفون

٣٥٠١٢٦١ • ٣٥٠١٠٨٢ • ٣٥٠١٠٣٣

# تحديات التنمية

أشار الرئيس محمد حسنى مبارك فى خطابه فى عيد العمال الماضى إلى التحديات التى تواجه مصر فى الحقبة القادمة وعلى رأس هذه التحديات الزيادة العشوائية والمتوالية فى عدد السكان والخطر الداهم الذى يهدد مصر إذا استمر هذا المعدل مع الظواهر السلبية السائدة الممثلة فى انخفاض معدلات الأداء فى الوحدات الاقتصادية .

انخفاض نسب الوفيات وثبات فى الرقعة الزراعية والإنتاجية . الأمر الذى حمل الدولة - المتكفلة بغذاء وتعليم وتوظيف كل مولود مع الارتفاع فى الأسعار العالمية للمواد الغذائية - عبئاً أصبح ينوء به كاهلها ، هذا رغم وجود الأجهزة الخاصة بتنظيم الأسرة سواء التابعة لوزارة الصحة أو للمجلس القومى للسكان ، ورغم أن فضيلة المفتى وأئمة الدين الإسلامى والمسيحى أعلنوها صراحة أن الدين لا يحرم تنظيم الأسرة إلا أن الوعى أو الاستجابة غير متلائمة مع حجم المشكلة رغم الحملة الإعلامية المكثفة فى هذا المجال ، ومن ثم فإنه لا يبقى أمام الدولة إلا بديلين : فرض التعقيم بقوة القانون - كما تم فى بعض الدول كالهند - أو حرمان من يزيد عدد أفراد الأسرة على ثلاثة أبناء مثلاً من بعض المميزات كالتعليم المجانى أو حق الانتفاع بالخدمات السلع المدعمة .. إلخ ..

أما انخفاض الإنتاجية وهى مشكلة لا يجب أن ننكرها أو نتجاهلها أو نتلاعب بالأرقام لنظهرها على غير حقيقتها فترجع إلى عدد من العوامل منها الإحلال والتجديد للمعدات المتقدمة فى الوحدات الاقتصادية والتى لا تتمشى مع التكنولوجيا الحديثة ، ولعل السبب فى ذلك يرجع إلى قصور الموارد من النقد الأجنبى أو اللوائح وقوانين الاستيراد أو قصور الصيانة أو البطالة المقنعة الموجودة فى هذه الوحدات أو سوء الإدارة . ولعل الحلول المقترحة فى هذا المجال تشمل السماح للوحدات الاقتصادية باستيراد احتياجاتها من قطع الغيار والآلات من فائض حصيلة تصديرها ووضع برامج للصيانة الوقائية .

يتطلب مخططاً طويلاً الأمد قد يتطلب سنوات طويلة . ولكن المهم هو التمهيد لهذا المخطط لاكتساب تأييد الرأى العام والاعلان عن البرنامج وشرح أبعاد المشكلة وخطة الإصلاح والدور المطلوب أن يقوم به كل فرد من المواطنين فى سبيل الإصلاح ومشكلات مصر متشابكة ذات جذور تمتد إلى ماض ليس بالقصير ولا يمكن أن تحمل الحكومة الحالية مسئولية مشكلات تداخلت وتراكمت على مر السنين ولم تؤخذ خطوات إيجابية وفعالة فى حلها وإنما اكتفت الحكومات المتعاقبة - ولهذا اسبابه - بحلول جزئية أو مسكنات . غير أن الأوان قد حان لاتخاذ الخطوات الفعالة فى سبيل الخروج من المشكلات الراهنة .. والمشكلات تتراوح بين زيادة فى السكان وانخفاض فى الإنتاجية ومشكلات اقتصادية متمثلة فى الديون والدعم والتضخم والطاقة والمشكلة الزراعية .. إلخ .. كما أن هناك مشكلة التعليم المرتبطة والمتداخلة مع المشكلات السابقة وأخيراً مشكلة الانتماء ..

وإذا بدأنا بمشكلة السكان ونسميها بالمشكلة لأن معدل الزيادة فى السكان فى حد ذاته لا يمثل مشكلة إلا إذا تجاوز النسب المعقولة أو إذا مثل عبئاً على الدولة سواء فى مرافق البنية الأساسية أو فى التعليم أو فى الغذاء .. ولم يقابل هذه الزيادة السكانية زيادة فى الإنتاجية وفى متوسطات الدخل ولعل السنوات العشر الأخيرة اتسمت بزيادة معدل المواليد مع

ولاشك أن رئيس الجمهورية وهو يدين ناقوس الخطر أمام قيادات مصر وعمالها فهو بذلك يسير على نفس المنهج الذى انتهجه منذ توليه مسئولية قيادة مصر بمشكلاتها المزمنة التى تراكمت على مر السنين والتى لا تتطلب عصا سحرية للتعامل معها ، ولكنها تتطلب فى المقام الأول التدخل الجراحى لتحقيق التخلص من أسباب الداء - لقد انتهج الرئيس مبارك سياسة المكاشفة والمصارحة . وهو فى هذا لا يبنى تحميل الشعب هموماً فوق همومه ولكنه يرمى - من الجانب النفسى السلوكى - إلى توضيح حجم المشكلات بغية أن يشترك الشعب قادة وحكاماً وعمالاً فى الإسهام فى تحمل مسئولية التعامل معها والإسهام كفريق فى تخطى ما يصادف مصر من عقبات فمشكلات مصر ليست مسئولية الرئيس أو مجلس الوزراء أو قيادات الوحدات الاقتصادية ولكنها مسئولية كل مواطن ينعم بخيراتها ويتقيأ بظلالها .

ونحن كمصريين مخلصين نعرف أبعاد المشكلة ونعرف البدائل المطروحة للحلول . وأحياناً بل وغالباً - ما يكون الحل مراراً كما هو حال المريض الذى يتطلب شفاؤه شيئاً من المعاناة والتحمل فى سبيل اتمام الشفاء سواء كان ذلك بتناول الدواء المر أو التدخل الجراحى وكلاهما صعب . أضف إلى ذلك أن الطبيعة البشرية تقاوم التغيير حتى لو كان هذا التغيير فى صالحها . ولا ادعى أن الإصلاح يمكن أن يتم بين يوم وليلة ولكنه

# بين الاعلام والامم

والطلب من القوى العاملة ، فهناك عرض متزايد من خريجي الجامعات بتخصصاتهم المختلفة ، لا يقابله طلب . وعجز في الفنين والحرفيين يقابله طلب ومجرد الإشارة إلى أن خريجي دفعات خمس سنوات سابقة لم يتم تعيينهم بعد ، وعدد المتقدمين للثانوية العامة سنوياً والذي بلغ هذا العام حوالى ربع المليون ليعطى مؤشراً عن أبعاد هذه المشكلة . ولاشك أن مبادراته وزارة التعليم من محاولات جادة في إصلاح هيكل التعليم منذ المراحل الأولى هو خطوة على الطريق ولكنه يتطلب وبالضرورة وجود تخطيط للقوى العاملة للعشرين عاماً المقبلة والذي يتطلب بدوره وجود خطة اقتصادية واجتماعية لما يرجى أن تكون عليه مصر بعد عشرين عاماً وذلك حتى يأتى تخطيط التعليم على أساس سليم .

يأتى بعد ذلك موضوع الانتماء وهو موضوع أعدت فيه عديد من الدراسات حول أسباب تفشى حالة اللامبالاة والتسيب في المجتمع المصرى ونوقشت على عديد من المستويات وهى ظاهرة تتطلب المناقشة من علماء النفس والاجتماع ، وفي تصورى أن مع بداية حل المشكلات الاقتصادية والحوار والإعلام الكافى سيساعد ذلك على المعالجة الجزئية لهذه الظاهرة والتي ستأخذ فترة طويلة نسبياً لأنه رغم تفشيها فإن الشعب المصرى بطبعه شعب عاطفى ملتزم في الشدائد والأمثلة عديدة على ذلك .

ختاماً فإن تصورى أنه قد أن الأوان لتكاتف جميعاً ونبدأ الإصلاح الشامل لمصرنا العزيزة فقد تأخرنا كثيراً والزمن ليس في صالحنا .. ﴿ وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون ﴾ .

## أ . د . عمرو عنانيم رئيس أكاديمية الساعات للعلوم الإدارية

سبقتنا إليه رومانيا ويوغوسلافيا ودول أمريكا اللاتينية ، ومع هذا الترشيح فإن تنمية الموارد أمر حتمى سواء في مجال تصدير المنتجات المصرية أو السياحة أو تشجيع وجلب الاستثمارات الخارجية إلى مصر وهى بدورها تتطلب مخطط مدروس . أما عن الزراعة فمع أن مصر تتميز بالتربة الخصبة والوادي الذى حباها الله به فإن مصر تستورد ما لا يقل عن ثلاثة أخماس احتياجاتها من القمح . والأمر يتطلب العمل في ثلاثة أبعاد أولها إعادة النظر في التركيب المحصولي ، والثاني توسيع الرقعة الزراعية ، والثالث تشجيع الشباب على تملك واستصلاح الأراضي ، هذا بالإضافة إلى الحد من التعديات على الأراضي الزراعية وإيقاف إقامة المباني ككية على الأراضي الزراعية وتحديد أسعار تشجيعية للمحاصيل الزراعية .

أما عن التعليم وهو البعد الرابع من مشكلات مصر فهو مرتبط بمشكلة زيادة السكان ومرتبطة أيضاً بما انتهجته مصر وفقاً للدستور من مجانية التعليم وتعيين الخريجين ، بالإضافة إلى النمط الاجتماعي الذي يسود حالياً من رغبة كل أسرة في دخول أبنائها الجامعة والابتعاد بهم عن التعليم الفنى والحرفي . الأمر الذي أدى - إضافة إلى العبء المادى على الدولة - إلى وجود اختلال في العرض

أما عن الإدارة فلها جوانبها العديدة منها حتمية اختيار قيادات الوحدات الاقتصادية ، الاختيار المبني على الخبرة والكفاءة واستخدام أسلوب الثواب والعقاب ، ولعل من أنسب أساليب التطبيق الحديث الإدارة بالأهداف والنتائج ، كما أن هناك أهمية تنمية هذه الكوادر الإدارية على الأساليب الإدارية الحديثة والتي ظلت لسنوات طويلة وما زالت تتم دون ما تخطيط هادف يرمى إلى إعداد هذه الكوادر - هذا بالإضافة إلى أن إعطاء الصلاحيات لهذه القيادات وتحريرها من القيود سيساعد على انطلاقها ورفع مستوى أدائها . كذلك ضرورة العناية بالتدريب الفنى على المستحدث من المعدات والآلات بالنسبة للعمالة الموجودة . .

أما عن المشكلات الاقتصادية فهى مشكلات متداخلة مع المشكلات الأخرى وتتطلب الحذر في معالجتها سواء ما كان متصلاً منها بالدعم أو التضخم ، وقضية الدعم ظهرت نتيجة لرغبة الدولة في رفع جزء من العبء عن كاهل محدودى الدخل إلا أن - الواقع العملي يتطلب إعادة النظر في إطار الدعم ، فبالإضافة إلى أنه أصبح يمثل عبئاً ضخماً على موازنة الدولة فإنه يذهب إلى غير مستحقه وتستمر المعاناة .. وبرنامج الإصلاح الاقتصادي المقترح لابد أن يشمل ربط الأجر بالإنتاج .. ترشيد الإنفاق .. ترشيد استخدامات الطاقة .. تسعير المنتجات على أسس واقعية تتناسب مع التكلفة الحقيقية ، هذا مع وضع مخطط طويل يحدد للشعب حجم الأعباء .. والمنتظر سدادها منها سنوياً ، وذلك حتى يشارك كل بدوره في تحمل العبء ، ولا اعتقد أن ذلك بالأمر الغريب فقد

بسم الله الرحمن الرحيم  
﴿وعلمك ما لم تكن تعلم وكان فضل الله عليك عظيماً﴾  
صدق الله العظيم

## أطار النظام المتكامل للحد من ظاهرة الضياع

### المقدمة الحاسية

#### مقدمة

إن كل إنفاق للموارد يجب أن يقابله زيادة في الإنتاج (سلعة أو خدمة) بقدر يتناسب مع قدر الموارد المنفقة، وبقيمة تربو على قيمتها. فإذا كان الإنفاق لا يقابله ناتج أو أن ذلك الناتج لا تتناسب قيمته مع قيمة ما أنفق من موارد فإن هناك ضياعاً قد تحقق بمقدار الفرق بين القيمتين (قيمة ما أنفق وقيمة ما استرد أو ما هو متوقع استرداده). ويعنى ذلك أن كل جزء من الموارد يستهلك دون أن يقابله منفعة ذات قيمة يعد في حكم المفقود، وما فقد قد ضاع<sup>(١)</sup>.

وإذا كانت الخسارة بالقياس المحاسبي هي الفرق بين ما أنفق وما استرد، فإن الخسارة بالقياس الاقتصادي هي الفرق بين ما أنفق وما كان يجب أن يسترد، ويكون معدل العائد على الاستثمار هو المعيار الذي يحتكم إليه في تحديد الخسارة الاقتصادية أو مقدار الضياع الاقتصادي الذي تحمله المشروع والذي يرجع بالدرجة الأولى إلى سوء إدارة الموارد في أية مرحلة من مراحل العمل الإداري.

وإذا ضاعت الموارد فهي خسارة بالقياس المحاسبي، وذلك بالفرق بين ما أنفق وما استرد. وإذا تكررت الخسارة، أصبح المشروع في موقف حرج حيث تصبح صلاحية المشروع في محل شك، وإدارة المشروع محل تساؤل.

وفي قطاع الأعمال، فإن المال هو لغة التعبير عن الموارد المستثمرة، وعن الضياع الذي يمكن أن ينشأ بسبب استهلاك جزء من هذه الموارد دون عائد اقتصادي يعوض قيمة ذلك الجزء المستهلك.

(١) من التعريفات المختلفة للضياع: «تضحية لا يقابلها خدمة أو منفعة» (د. علي عبد الرحيم / التكاليف غير المباشرة / ١٩٧٠ / ص ١١٠ - ١١٢).

«الضياع هو ما يستهلك من موارد دون أن يتحقق من ورائها منافع أو خدمات» (KOHLEK، كما أشار إليه المرجع السابق).  
«الضياع في الموارد هو ذلك الجزء الذي يفقد أثناء التشغيل ولا يمكن استرداد قيمته» (Mofarland-Schiff, Cited by DICKEY, R., "Accountant's Cost Handbook", Ronald Press Com., N.Y. 1960, P. 5-49).

«الضياع هو الخسارة الناتجة عن اختفاء المواد في العملية الصناعية أو الناتجة عن تعرض المواد لنقص في قيمتها» Schlatter & Schlatter, Cited by DICKEY, Ibid.

«الضياع هو خسارة صناعية (لملوسة أو غير ملموسة) د. محمد توفيق بلبع، كما أشار إليه د. علي عبد الرحيم. وقد عرفت الخسارة بأنها «النقص في قيمة الأصول لأسباب لا تتعلق بالنشاط أو نتيجة أي تصرف يترتب عليه عائد يقل عن قيمتها» N.A.A.Cited by BULLOCH, KELLER & VLASHO, "Accountant's Cost Handbook," Ronald Press public., N.Y., 1983, 1-6.

وعرفها Kohler بأنها مصروف غير متوقع أو غير إرادي وغير متكرر لا يتوقع من وراءه منفعة حاضرة أو مستقبلية (كما أشار إليه د. علي عبد الرحيم). وتتفق هذه التعاريف على أن الضياع هو موارد تستهلك دون مقابل، وإن وجود الضياع يمثل خسارة على المشروع. ونحن هنا نضيف ضرورة التمييز بين الضياع المحاسبي والضياع الاقتصادي.

من هذه الحلقات للبحث باعتبارها يمكن أن تكون مصدرا لحدوث الظاهرة .

والعمل في هذا الإطار في تقديرنا يمكن أن يكون ذات بعدين : محاسبي وإداري . والبعد المحاسبي هو المحور الذي تدور حوله الدراسة في هذا البحث .

وقد كان التركيز في الدراسة السابقة لنا على أركان الفاعلية لمهمة المحاسب الإداري (النظام ، العنصر البشري والإدارة) وأما عن هذه الدراسة ، فإن الباحث يركز فيها على «النظام» ، وذلك في محاولة ترجمته إلى برنامج عمل للمحاسب الإداري في مرحلتى العمل التخطيطي والعمل الرقابي (ابتداء من الإعداد لاتخاذ القرار التخطيطي حتى القرارات المصححة لاي انحرافات في التنفيذ الفعلي) من أجل المساهمة في الحد من ظاهرة الضياع في الواقع العملي .

وتعتمد هذه الدراسة على فرضين : كفاءة المحاسب الإداري وكفاءة الإدارة .<sup>(٥)</sup>

وبإدء ذي بدء نشير إلى أن قطاع الأعمال يمارس نشاطه من خلال العديد من المتغيرات المحلية والإقليمية والعالمية . وتعد هذه المتغيرات بمثابة ضغوط على الشركات . وكفاءة الإدارة إنما تقاس بمدى قدرتها على العمل بنجاح في ظل هذه الضغوط ، ولن يتم ذلك إلا إذا رفعنا من مستوى الإدارة . ولذا ، ففى تقدير الباحث ، أن هذه المتغيرات تزيد من أهمية الدراسة والبحث من أجل رفع كفاءة العملية الإدارية .

وبعون الله نتناول هذه الدراسة على النحو التالى :

## دكتور أحمد عيد

### أكاديمية السادات للعلوم الادارية

#### جامعة الملك عبد العزيز

في المتوسط ( وهو رقم متواضع بالقياس إلى الشركات الناجحة محليا وعالميا ) ، فإن معنى ذلك أن هناك عوائد ضائعة على هذه الشركات تقدر بحوالى ٨٢٠ مليون جنيه ، وإذا أضفنا إليها الخسائر المحققة ، تبلغ قيمة الضياع الاقتصادى حوالى ٩٢١ مليون جنيه .

وهذه النتائج تؤكد لنا ماسبق التركيز عليه في الدراسة السابق الإشارة إليها من حيث أهمية تواجد المحاسب الإداري في المشروع كضرورة استراتيجية للحد من ظاهرة الضياع الاقتصادى الذى تتعرض له العديد من الشركات ، والذي أصبح أحد السمات المميزة للعصر وبالاقتصار على مصر .

وإذا كان الحدث يخضع لمرحلتين من العمل الإداري تكمل كل منهما الأخرى : التخطيط والرقابة ، والأولى تبدأ بإعداد المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار وتنتهى بإعداد معايير الأداء ، والثانية تنطلق من المعايير وتنتهى بالإجراءات المصححة لاي انحراف عن هذه المعايير ، فإن الوقائع المنشأة للضياع يمكن أن تنحصر في مجموعة حلقات العمل التى تخص كل مرحلة من هاتين المرحلتين ، ولذلك فإن دراسة إمكانات الحد من ظاهرة الضياع لأبد أن تتم في إطار متكامل تخضع فيه كل

وفي دراسة سابقة للباحث<sup>(٢)</sup> ، ومن خلال حالات عملية ، ألقى الضوء على جوانب القصور الناتج عن ضعف الكفاءة الإدارية معبرا عنه بلغة التكاليف . ويمثل ذلك ضياعا في موارد الشركات محل الدراسة . على أن الضياع الشامل يمكن أن يكون أكثر من ذلك بكثير إذا اتجه التحليل إلى دراسة رأس المال المستثمر ، والعائد الذى كان يجب أن يحققه ذلك المال . ويتبين ذلك من دراسة العديد من الميزانيات المنشورة في الآونة الأخيرة ( عن نتائج أعمال السنة المنتهية في ١٩٨٨/٦/٣٠ )<sup>(٣)</sup> .

وتشير البيانات التى تشتمل عليها هذه الميزانيات ( ٣١ شركة منها ٢٢ شركة صناعية ) إلى أن هناك ٣ شركات فقط تحقق عائدا على المال المستثمر<sup>(٤)</sup> ما بين ١٠ ، ١٥٪ ، ٣ شركات تحقق عائدا من ٥٪ إلى أقل من ١٠٪ ، ٤ شركات تحقق عائدا أقل من ٢٪ وعشر شركات تحقق خسائر بلغت في مجموعها حوالى ٩١ مليون جنيه .

وباستثناء الثلاث شركات التى تجاوزت عائد كل منها ١٠٪ من المال المستثمر ، فإن قيمة الأموال المستثمرة في بقية الشركات تبلغ حوالى ١٤,٥ مليار جنيه ، منها عشر شركات خاسرة بلغ مجموع المال المستثمر فيها حوالى ٥,٣٤ مليار ، و١٨ شركة بلغ مجموع الأموال المستثمرة منها ٩,٢٦ مليار حققت أرباحا بلغ مجموعها حوالى ٩٥,٦ مليون جنيه أى بمتوسط عائد يبلغ ١٪ على المال المستثمر .

وإذا اعتبرنا ( تقديرا ) أن معدل العائد على المال المستثمر يجب ألا يقل عن ١٠٪

(٢) الدراسة للباحث تحت عنوان « مسئولية المحاسب الإداري في مواجهة ضعف الكفاءة الإدارية » ، المدير العربى / العدد ١٠٣ / أكتوبر ١٩٨٨ .

(٣) المصدر : الميزانيات المنشورة في جريدة الاهرام بتاريخ : ٢٠ يناير ، ٢ ، ٣ ، ٤ ، ١٦ فبراير ١٩٨٩ ، في جريدة الوفد بتاريخ : ٢٩ ديسمبر ١٩٨٨ ، ٥ ، ١٩ يناير ، ٩ ، ١٦ فبراير ١٩٨٩ ، وفي جريدة الشعب بتاريخ : ١٠ ، ١٩ يناير ١٩٨٩ .

(٤) المال المستثمر معبرا عنه بإجمالى قيمة الأصول في الميزانية .

(٥) بيان المقصود بكفاءة المحاسب الإداري وكفاءة الإدارة موضح في الدراسة السابق الإشارة إليها .

## أطار النظام المتكامل للحد من ظاهرة الضياع

وأول ما تتطلبه هذه المهمة هو تجميع كافة المعلومات التي يمكن أن تؤثر على توجيه القرار سواء كان ذلك القرار خاص بتخطيط النشاط الجارى ، بتخطيط النشاط الاستثمارى أو خاص بمواقف غير متكررة . ثم يلى ذلك تحليل هذه المعلومات للوقوف على ما وراءها من حقائق ، وعرض هذه النتائج ( بالتوصيات المناسبة ) على صانع القرار .

على أن ما يمكن أن يثار من مشاكل أو قضايا فى هذه المرحلة هى :

١/١/١ - المخاطر الناتجة عن زيادة المعلومات .

٢/١/١ - اقتصاديات تشغيل المعلومات .

٣/١/١ - المسئولية القيادية لإدارة المعلومات .

١/١/١ - المخاطر الناتجة عن زيادة المعلومات :

من المعلوم ( نظريا ) أن توفير بيانات أكثر يزيد من رصيد المعرفة المتوفرة ، ومن ثم يعطى فرصة للتعرف على أكبر عدد ممكن من المتغيرات التى يمكن أن تتفاعل إيجابيا وسلبا مع حركة النشاط المطلوب له القرار .

إلا أنه من الناحية العملية ، فقد دلت نتائج بعض الدراسات إلى أن كثرة المعلومات يمكن أن تؤدي إلى تعقيد الموقف أمام متخذ القرار مما يترتب عليه إهماله لهذه المعلومات والاعتماد على الخبرة والاجتهاد فى توجيه ذلك القرار<sup>(٦)</sup> .

ويمكن التعبير عن نتائج هذه الدراسات بأن هناك مخاطر تتزايد بتزايد حجم المعلومات . ومن ناحية أخرى ، فإن هناك مخاطر أخرى تترتب على نقص المعلومات تتلخص فى الخسائر ( الضياع فى الموارد ) التى يمكن أن يتعرض لها المشروع فى حالة

تحديد البدائل وتقييمها . وإذا ما اتخذ القرار ، وجبت الحلقة الثانية وهى إعداد النظم ( الفنية والإدارية للعمل ) لاستقبال القرار وتنفيذه طبقا لما يجب أن يكون وقد يتطلب ذلك معالجة أى قصور فى هذه النظم أو تطويرها . وعلى ضوء أبعاد القرار والخصائص المميزة لنظم العمل يتم إعداد معايير الأداء ، والتى تمثل الحلقة الأخيرة من مرحلة العمل التخطيطى ، وفى نفس الوقت الحلقة الأولى من مرحلة العمل الرقابى .

وفى كل حلقة من هذه الحلقات يتحدد للمحاسب الإدارى دور يجب أن يمارسه بنجاح . وفى العرض القادم نتناول دراسة هذه الحلقات ، ودور المحاسب الإدارى فى كل منها ، وما قد يثار من مشاكل فى هذا الصدد .

١/١ إعداد المعلومات لاتخاذ القرار :

إذا كان التخطيط السليم هو سر نجاح المنظمات ، فإن الإعداد السليم للمعلومات هو سر نجاح التخطيط ، والمعلومات تشتمل على الكمية وغير الكمية ، والكمية منها تشتمل على المالية وغير المالية . والمعلومات هى تعبير عن حقائق بقدر الكشف عنها بقدر تمكن صانع القرار من تحديد الأبعاد السليمة لقراره .

والثقل الرئيسى للمحاسب الإدارى فى هذه المرحلة يتركز فى المساهمة فى تشكيل نظام للمعلومات ( المالية والمعلومات المساندة لها ) بما يسمح بعرض البيانات ومدلولاتها الحقيقية أمام صانع القرار ، على أن يتم ذلك بأقل تكلفة ممكنة .

أولاً : الحد من ظاهرة الضياع بترشيد الأداء فى مرحلة العمل التخطيطى

١/١ إعداد المعلومات لاتخاذ القرار  
٢/١ إعداد نظم العمل للتنفيذ  
٣/١ إعداد المعايير

ثانياً : الحد من ظاهرة الضياع بترشيد الأداء فى مرحلة العمل الرقابى

١/٢ الرقابة الوقائية

٢/٢ مراجعة التنفيذ

٣/٢ القرارات المصححة

وتشتمل المرحلة الخاصة بالقرارات المصححة على نموذج مقترح لضمان فاعلية العمل فى هذه المرحلة ، ويعتمد ذلك النموذج على المشاركة الجماعية فى تشخيص المشاكل وكيفية مواجهتها ، كما تشتمل أيضا على حالة عملية فى هذا المجال .

وبالله عز وجل التوفيق

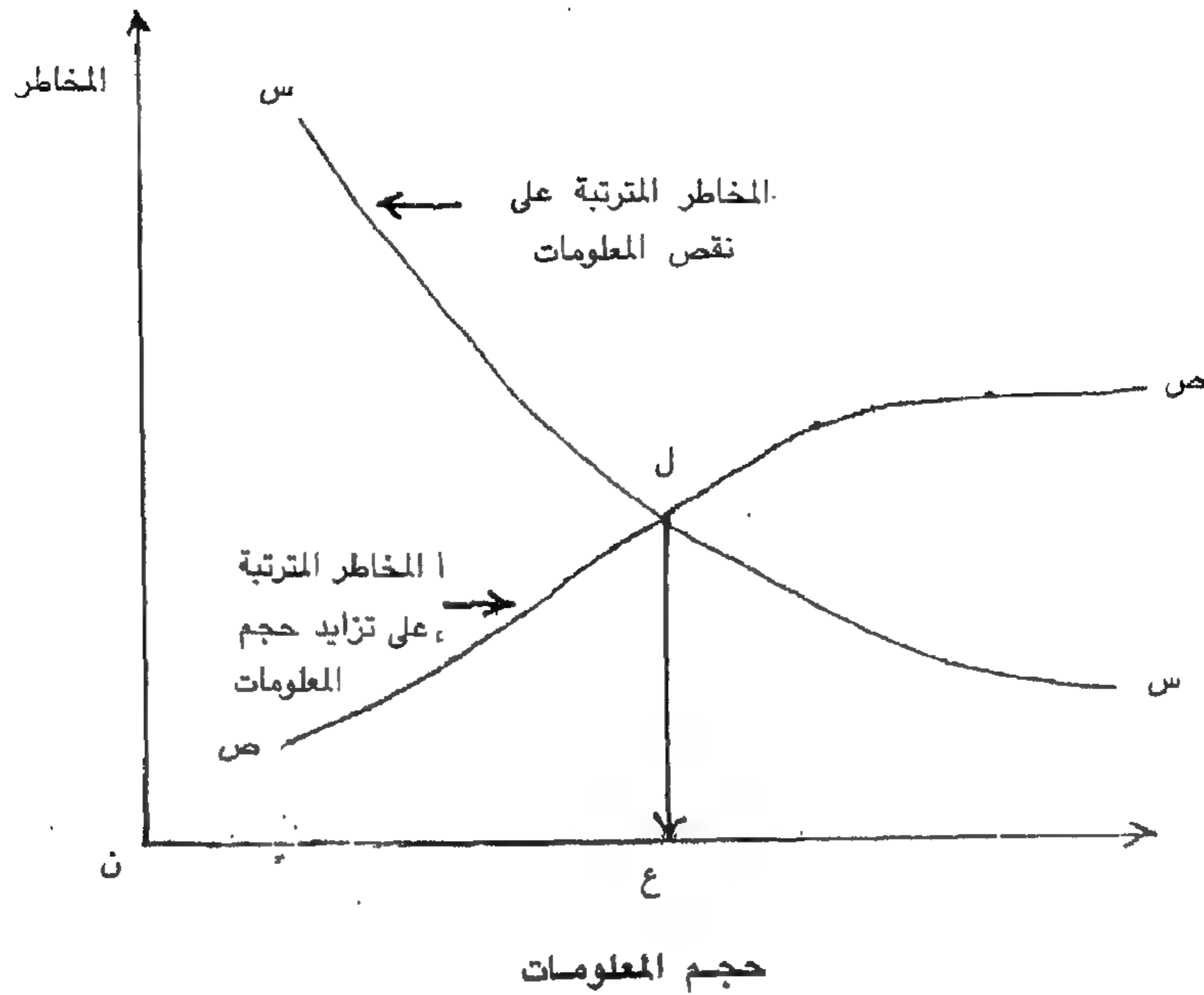
أولاً : الحد من ظاهرة الضياع بترشيد الأداء فى مرحلة العمل التخطيطى :

من المعلوم أن الوظيفة التخطيطية هى أولى حلقات العملية الإدارية ، وبقدر الجهد المبذول فى هذه المرحلة ( جهد قائم على الأساس العلمى والخبرة العملية ) بقدر تسهيل مهمة التنفيذ وضمان مسارها نحو تحقيق الأهداف والسياسات العامة للمنظمة وتحديد إحدى الحلقات الأساسية التى يؤدى الخلل فيها إلى إهدار الموارد وضياعها .

والحلقة الأولى من الوظيفة التخطيطية هى إعداد المعلومات اللازمة لصنع القرار . ويشتمل ذلك على تجميع البيانات وتحليلها واستخدام نتائج التحليل فى

(6) CASEY, C., "Coping with Information Overload : The Need for Empirical Research", Cost & Management, July-August 1982, PP. 31-36 .

اختفاء الحقائق المترتبة على نقص هذه المعلومات<sup>(٧)</sup>. ويمكن أن نعبر عن هذه الظاهرة في الشكل البياني المقترح التالي :



يجب أن تترجم في النهاية في شكل مالي (تكلفة أو عائد)، فإن تنظيم هذه المعلومات يجب أن تسند إلى من تتوافر فيه مهارات السيطرة عليها من حيث التجميع، التوزيع، التحليل والعرض. ومما لا شك فيه أن المحاسب الإداري هو خير من تتوافر فيه هذه المهارات.

وفي هذا الإطار، فإن المحاسب الإداري مطالب بتصميم خطة عمل تسمح بتوفير مجموعة من الأركان :

١/١/١/١ - توفير مصادر أمانة للبيانات.

إلى المعلومات في ذاتها، ولكنها يمكن أن ترجع إلى مستوى كفاءة نظام المعلومات من حيث دقة المصادر، طرق تنظيم المعلومات وتحليلها وعرضها بما يتفق مع طبيعة القضايا محل البحث ومستوى المعارف والمهارات المتوفرة في صانع القرار<sup>(٨)</sup>.

وعلى ذلك، فإن تحجيم هذه المخاطر<sup>(٩)</sup> يتطلب رفع مستوى كفاءة النظام. ونظرا لأن البيانات المالية (بيانات إجمالية هي ناتج تطبيق نظم المحاسبة العامة، وتحليلية هي ناتج تطبيق نظم التكاليف) تعد ذات طبيعة استراتيجية في توجيه القرار، ونظرا لأن كل المتغيرات (حتى غير القابلة للقياس الكمي منها)

وطبقا للشكل البياني السابق، فإن المنحنى (س س) يعبر عن المخاطر المترتبة على نقص المعلومات، وأن المنحنى (ص ص) يعبر عن المخاطر المترتبة على تزايد حجم المعلومات.

ومن الناحية النظرية، فإن الحجم الأمثل للمعلومات يمكن أن يتحدد عند النقطة (ل) وهي نقطة التقاء المنحنيين (س س)، (ص ص) ويقدر الحجم الأمثل للمعلومات بالمقدار (ع ن).

١/١/١/١ - تحجيم المخاطر الناتجة عن زيادة المعلومات :

على أنه في تقدير الباحث، فإن المخاطر الناتجة عن تزايد حجم المعلومات لا ترجع

(7) COMPTON, T., "A Cost-Effective Internal Control System Management's Dilemma", Journal of Systems Management, May 1985, PP., 21-25.

(٧) يشهد الواقع العملي بأن كثير من حالات الفشل الاقتصادي كان مرجعها نقص المعلومات التي اعتمد عليها صانع القرار، مما ترتب عليه ضياع كثير من الموارد. أنظر الحالات التي نشرها الباحث في الدراسة السابقة الإشارة إليها.

(٨) بفرض توافر مهارات التعامل مع المعلومات من جانب صانع القرار.

(٩) مما يجدر الإشارة إليه أن هذه المخاطر لا يمكن إخضاعها للقياس العلمي الدقيق نظرا لعدم إمكانية حصر والتحكم في المتغيرات المحددة لها. ولذلك، فإن حساب هذه المخاطر إنما يعتمد بدرجة كبيرة على الاجتهاد والتقدير.

## أطار النظام المتكامل للحد من ظاهرة الضياع

الاتجاهات الشخصية سواء كانت هذه الاتجاهات من جانبه أو من جانب بعض أفراد الإدارة العليا .

٧/١/١/١/١ - التوقيت المناسب في عرض المعلومات بما يسمح لمتخذ القرار بالتفهم الكامل للحقائق ودلالاتها ، وتشكيل الأركان المختلفة للقرار بناء على ذلك .<sup>(١١)</sup>

ومما هو جدير بالذكر أن المواقف الطارئة تتطلب جهداً مضاعفاً من المحاسب الإداري في هذا الشأن . ومساهمته في اجتياز مثل هذه المواقف بنجاح يعد في تقدير الباحث معياراً له الأولوية في الحكم على مستوى فاعليته في المنظمة .

وبيان الأركان السابقة في مرحلة تجميع المعلومات واستنباط ما وراءها من حقائق يمكن (في تقدير الباحث) أن يترتب نتيجة (مشروطة باستيفاء هذه الأركان) وهي إعادة تشكيل العلاقة بين حجم المعلومات والمخاطر .

٢/١/١/١ - إعادة تشكيل العلاقة بين حجم المعلومات والمخاطر :

إن استيفاء الأركان السابقة يمكن أن يترتب عليه تحجيم المخاطر الناتجة عن زيادة المعلومات (والتي قد تتمثل في حالة التوهان التي قد تصيب صاحب السلطة مما يربط آثاراً سيئة على أبعاد القرار) وبالتالي يمكن إعادة صياغة العلاقة بين المخاطر وحجم المعلومات في الشكل البياني المقترح التالي :-

وفي هذه المرحلة أيضاً ، فإن المحاسب الإداري يمكن أن يسترشد بالعوامل المشار إليها في البند السابق بالتطبيق على كل حالة مطلوب دراستها على حدة .

٥/١/١/١/١ - استقاء ما وراء هذه المعلومات ( التي تخص كل موقف على حدة ) من حقائق عن طريق تحليلها ودراستها .

وفي تقدير الباحث فإن محصلة هذه الخطوة تعد الفصيل في تقييم دور المحاسب الإداري ومدى فاعليته في مرحلة اتخاذ القرار . فبقدر ماتسفر عنه من حقائق ومؤثرات بقدر كفاءة المعلومات في توجيه متخذ القرار ، بقدر الحكم على مقدار ما ساهم به المحاسب الإداري في صنع ذلك القرار .

وأهمية هذه الخطوة تنعكس أيضاً في مدى أهمية تكوين المحاسب الإداري سواء من حيث التكوين المهني أو من حيث حصيلة ما يجب أن يتوافر لديه من معارف في العلوم الأخرى (التحليل الكمي ، الجوانب الإدارية والاقتصادية والسلوكية في اتخاذ القرارات .... إلخ)<sup>(١٠)</sup>

٦/١/١/١/١ - عرض وتقديم وشرح المعلومات وما وراءها من حقائق ومؤثرات بطريقة تتلاءم مع غير المتخصصين في الجوانب المالية .

وفي هذه المرحلة يتعين على المحاسب الإداري التزام الموضوعية وتحديد

٢/١/١/١/١ - تصنيف البيانات حسب طبيعتها والتوقيت الزمني لها ( تاريخية أو محددة مقدماً ) .

٣/١/١/١/١ - تنقية المعلومات من البيانات الهامشية والتركيز على ما هو استراتيجي منها . ولا شك أن هذه المهمة بقدر أهميتها وخطورتها بقدر صعوبة تحقيقها نظراً لغياب قواعد موضوعية ثابتة يمكن الاحتكام إليها في عملية التمييز بين ما هو استراتيجي وما هو هامشي . وللحد من هذه الصعوبة ، فإن المحاسب الإداري يمكن أن يسترشد في هذا الصدد ببعض العوامل من أهمها

— الهدف أو الأهداف الاستراتيجية للمنظمة

— السياسات العامة التي تحكم اتخاذ القرارات .

— رؤية متخذ القرار واتجاهاته .

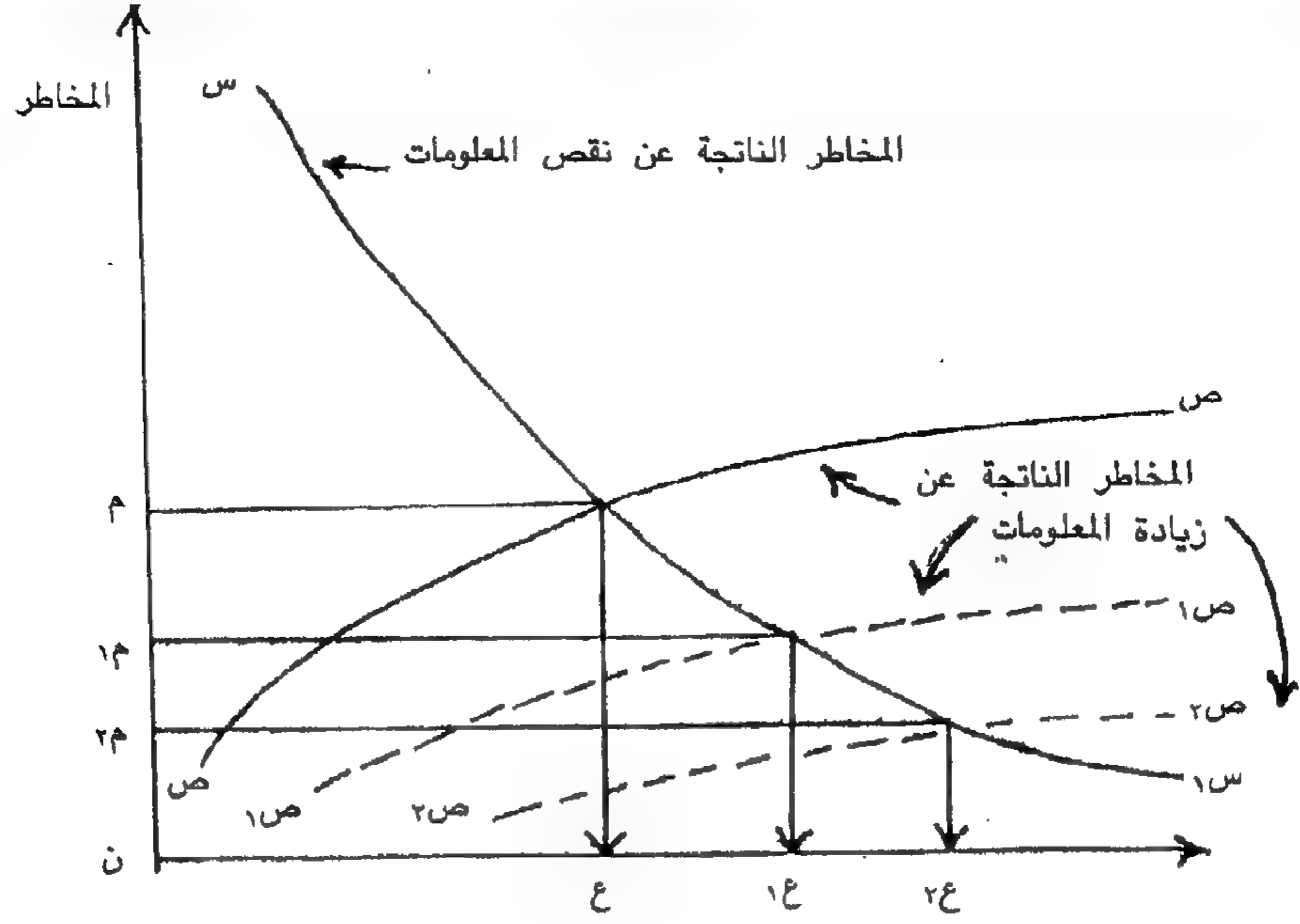
— الظروف العامة المحيطة بالمنظمة .

— وتقدير المحاسب الإداري على ضوء خبراته السابقة .

٤/١/١/١/١ - انتقاء ذلك القدر والنوع من المعلومات الاستراتيجية التي تتلاءم مع كل موقف يلزم اتخاذ قرار بشأنه . وغنى عن البيان أن المعلومات المقدر اختيارها سوف تختلف (كمية ونوعاً) باختلاف المواقف .

(١٠) تناول الباحث بالتفصيل العناصر العلمية والعملية المكونة لشخصية المحاسب الإداري في المنظمة/ انظر الدراسة السابق الإشارة إليها .

(١١) تشير نتائج الدراسات الميدانية ( مع ٢٠٠ من المديرين ينتمون إلى ٥٠ شركة أمريكية ) أن في حالة عرض كمية كبيرة من المعلومات ، مع الحاجة إلى اتخاذ القرار في قدر محدود من الوقت ، تلجأ ٧٥٪ من العينة إلى تجنب هذه المعلومات وتعتمد على الاجتهاد والتقدير الشخصي أو تفويض الأمر إلى آخرين لاتخاذ القرار . انظر CASEY, Op-Cit.



### حجم المعلومات

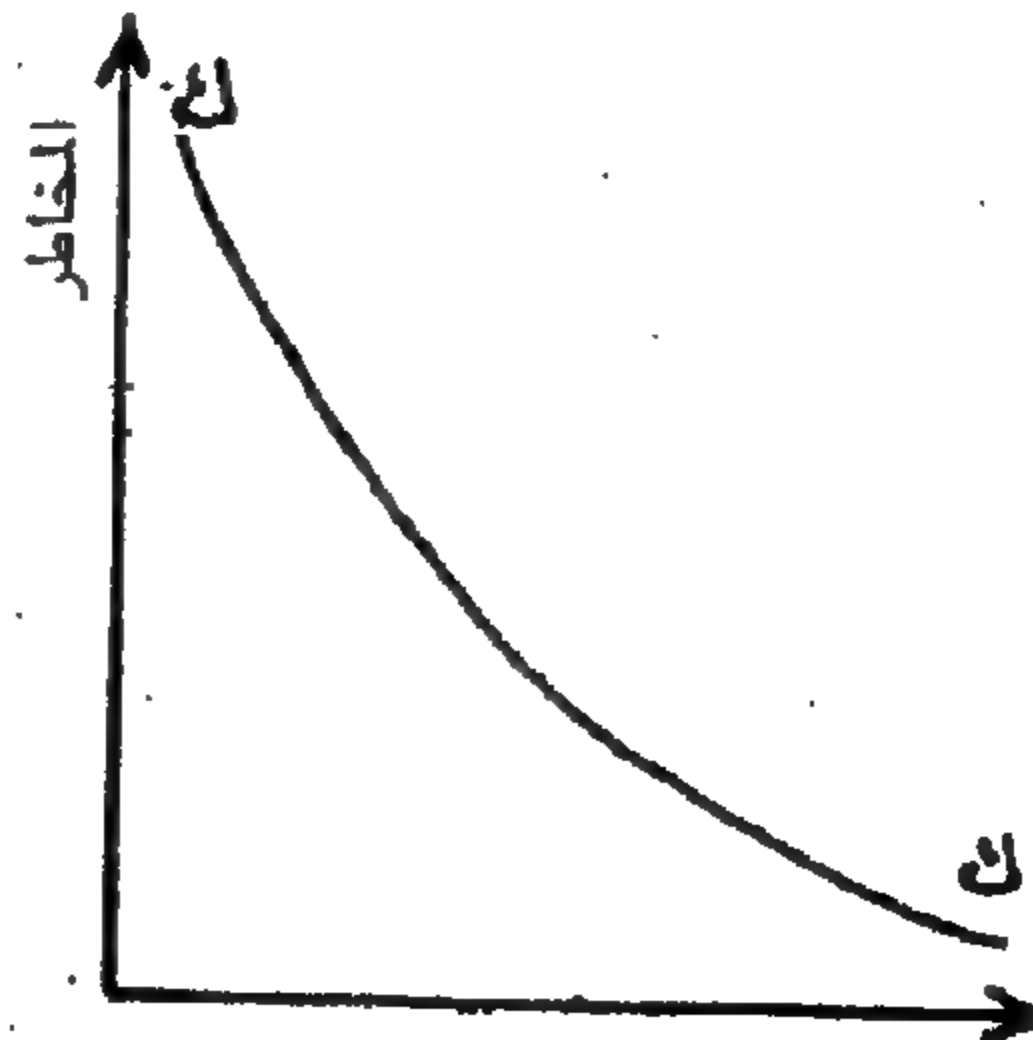
ويشير المنحنى (ك ك) إلى أن كل زيادة في كفاءة نظام المعلومات يمكن أن يترتب عليها نقص في المخاطر التي يتعرض لها اتخاذ القرار في المشروع .

وترتيباً على ذلك فإن الباحث يرى أن المشكلة ليست مشكلة علاقة بين حجم المعلومات والمخاطر الناتجة عن زيادتها ، ولكنها في حقيقة الأمر علاقة بين كفاءة نظام المعلومات (بمدلول الأركان السابق اقتراحها) والمخاطر ، وبقدر توجيه الجهد نحو رفع مستوى كفاءة نظام المعلومات بقدر تحجيم المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها القرار .

على أن تؤيد حجم المعلومات يمكن أن يثير مشكلة من نوع آخر تتعلق باقتصاديات تشغيل المعلومات ، وتضيف هذه المشكلة أيضاً بعداً جديداً من أبعاد وظيفة المحاسب الإداري التي يجب أن يتولاها في المشروع لمحاربة عنصر الضياع .

(٢ع) تمثل موقف أفضل من النقطة (١ع) حيث تتزايد المعلومات بمقدار (١ع ١ع) بينما ينكمش حجم المخاطر بمقدار (٢م ١م) .

وطبقاً للنتائج السابقة ، فإنه يمكن أن نعيد صياغة المشكلة في أنها تتبلور في العلاقة بين متغيرين أساسيين هما : كفاءة نظام المعلومات (طبقاً لمدى توافر الأركان السابقة) والمخاطر ؛ ويمكن التعبير عن هذه العلاقة في الشكل البياني المقترح التالي :



كفاءة نظام المعلومات

### ويشير الرسم البياني إلى :

- بيان العلاقة الأساسية بين تزايد حجم المعلومات والمخاطر الناتجة عنها من جهة ( ويمثلها المنحنى ص ص ) ، والعلاقة بين نقص المعلومات والمخاطر الناتجة عنها من جهة أخرى ( ويمثلها المنحنى س س ) ، وذلك في غياب الأركان التي اقترحها الباحث لتنظيم جميع المعلومات وتحليلها .

- أن توافر الأركان السابقة يؤدي إلى تحرك المنحنى ( ص ص ) في اتجاه المحور السيني معبرا عن تأثير تنظيم المعلومات (تأثيراً إيجابياً) على حجم المخاطر ، ويتأثر تحرك المنحنى ( ص ص ) بمستوى كفاءة تنفيذ هذه الأركان . وعلى ذلك فالمنحنى عند ( ص ٢ ص ٢ ) يمثل مستوى كفاءة أداء ( لهذه الأركان ) أعلى منه عند المستوى الذي يمثل المنحنى ( ص ١ ص ١ ) .

وبناء عليه فإن النقطة ( ١ع ) تمثل موقفاً أفضل من النقطة ( ع ) حيث تتزايد المعلومات بمقدار ( ع ١ع ) بينما ينكمش حجم المخاطر بمقدار ( م ١م ) ، والنقطة

## أطار النظام المتكامل للحد من ظاهرة الضياع

ذلك الجهد ذات طبيعة فنية ( من حيث الجوانب المالية والجوانب المساندة لها من المعارف والخبرات غير المالية ) ويبدو ذلك بينا من الأركان المقترحة لتنظيم جمع المعلومات وتحليلها ، وكذلك من نوعية التحليل المطلوب لدراسة اقتصاديات تشغيل المعلومات .

وتوافر المعارف والمهارات التي تسمح للمحاسب الإداري بتحقيق مستوى أداء عال في هذا المجال يرشحه ( من وجهة نظر الباحث ) لأن يكون المسئول الأول عن إدارة نظام المعلومات في المنظمة . والسبب في ذلك هو أن المحاسب الإداري يعد أنسب من يستطيع أن يدير النظام طبقا لاحتياجات الإدارة ، وأن يرتب المعلومات ( تجميعاً وتحليلاً وعرضاً ) بما يساند صناعة القرار .

ويساند ذلك الرأي شكوى الكثير من المديرين من عدم توافر لغة مشتركة بينهم وبين المتخصصين في نظم المعلومات في

لقد أصبح الاتجاه الحديث الآن هو النظر إلى نظام المعلومات « كأصل من الأصول » لا بد أن يكون له عائد ، وتقاس فاعلية ذلك النظام بمقدار ما يمكن تحقيقه من ذلك العائد . ويعنى ذلك أن الإنفاق في هذا المجال يجب معالجته كإنفاق رأس مالى وليس كإنفاق إيرادى<sup>(١٢)</sup> .

وتعد هذه المهمة من المهام الرئيسية التي يجب أن يكلف بها المحاسب الإداري في المشروع من أجل المساهمة في الحد من ظاهرة الضياع والذي يعد هنا بمثابة « ضياع غير منظور » لا بد أن يحظى بنفس القدر من الاهتمام الذي يجب أن يوجه إلى الضياع المنظور<sup>(١٣)</sup> .

٣/١/١ - المسئولية القيادية لإدارة المعلومات :

طبقاً لما ورد في التحليل السابق يتبين أن مستوى الكفاءة الفنية والاقتصادية لنظام المعلومات دالة الجهد الذى يبذله المحاسب الإداري في هذا المجال . ومن الواضح أن

٢/١/١ - اقتصاديات تشغيل المعلومات ( الحد من الضياع غير المنظور ) :

إذا كان تزايد حجم المعلومات يمكن أن يتبدل إلى عامل إيجابى ( من حيث تأثيره على القرار ) بشرط توافر أركان الكفاءة في تنظيم هذه المعلومات ، إلا أن تزايدها سوف يرتب زيادة في تكاليف إدارتها . وطبقاً لمبدأ التكلفة والعائد ، فإن هناك حدوداً لقبول التزايد في هذه التكاليف حتى لا يصير تواجد المعلومات عبئاً على الموارد مما يتنافى مع الغاية الأساسية لتواجدها وهى مساعدة الإدارة على ترشيد الإنفاق والاستخدام الأمثل لهذه الموارد .

وحتى يكون تشغيل نظام المعلومات اقتصادياً ، فلا بد من دراسة تحليلية للعناصر المكونة لكل من التكلفة والعائد ، وإمكانية تقدير كل عنصر من هذه العناصر ، وإعداد النموذج الذى يسمح تطبيقه بتحديد الحد الأقصى ( للتكاليف ) الذى لا يجب تجاوزه .

(١٢) راجع الدراسة التفصيلية التى أعدها الباحث تحت عنوان « الكفاءة الاقتصادية لنظام المحاسبة على المسئولية » ، مجلة البحوث الإدارية الصادرة عن أكاديمية السادات للعلوم الإدارية / المجلد ١٩٨٨/٣ . وقد تناول الباحث فيها دراسة العناصر المكونة للتكلفة والعائد ومشاكل القياس واقتراح النماذج التى يمكن تطبيقها في هذا المجال وذلك بالتطبيق على نظام المحاسبة على المسئولية كنموذج لنظام المعلومات المنظمة . ولتفصيل أكثر في هذا الموضوع أنظر أيضاً :

- A - ZANI, W., "Computer Utility", California Management Review, Fall 1970 - PP. 31-39 .
- B - FRAMEL, J., "Management Information as an Asset", Management Accounting (London) July 1988, PP. 27-31 .
- C - GREEN, W., & KROPP, D., "The Incremental Benefits of Changes in the Timeliness of Information", Information & Management, 6, 1983, PP. 329-336 .
- D - LAR, P., "Beware of the Cost/ Benefit Model for IS Project Evaluation", Journal of Systems Management, June 1985, PP. 30-35 .
- E - LOUIS, F., "Computer Applications Justification", Cost & Management, August 1971, PP. 35-40 .
- F - ERICKSON, N., & HERSKOVITS, D., "Accounting for Software Costs : Cracking The Coole", Journal of Accountancy, Nov. 1985, PP. 81-96 .

وتبحث هذه المقالة في رسملة أو عدم رسملة تكاليف برامج المعلومات ( للحاسب الآلى في هذه الصناعة ، وهو ما يمكن الاستفادة به أيضاً في معالجة النفقات الخاصة بنظم المعلومات في الشركات الأخرى . .

(١٣) الضياع غير المنظور هو في تقدير الباحث ضياع مستتر غير قابل للكشف عنه عن طريق تطبيق نظم الرقابة التقليدية كما هو الحال في الضياع المنظور والنتائج أثناء التشغيل .

شركاتهم<sup>(١٤)</sup> مما يؤثر تأثيراً سلبياً على مدى فاعلية هذه النظم في المنظمة .

وإذا أضفنا إلى ذلك أن المحاسب الأول للمشروع ( أحد أفراد الإدارة العليا ) غالباً ما يساهم في تشكيل الأهداف والسياسات واستراتيجيات العمل . ثم هو المسئول عن ترجمة هذه المتغيرات في شكل موازنات تخطيطية تعد بمثابة برامج عمل قابلة للتطبيق ، إذا كان الأمر كذلك ، فإن مثل ذلك العامل يعزز التوصية بإسناد مسئولية نظام المعلومات إليه حتى يصبح بمثابة « المايسترو » الذي يقود فريق العمل ( لنظام المعلومات ) بما يتفق مع احتياجات مسرح العمليات تخطيطاً وتنفيذاً<sup>(١٥)</sup> .

وهكذا ، يتبين مما سبق أن على المحاسب الإداري دوراً يجب أن يمارسه في مجال نظم المعلومات المالية والمحاسبية ( وما يساندها من مجالات أخرى ) حتى يمكن أن نرقى بهذه النظم إلى المستوى الذي يمكن أن يساهم في ترشيد القرارات الاستراتيجية والتنفيذية بما يسمح بتحجيم ظاهرة الضياع عن طريق حضارة في أول واقعة يمكن أن تكون منشأة له ( وهي واقعة اتخاذ القرار ) .

على أنه إذا كان « صنع القرار » يمكن أن يكون مصدراً لنشأة الضياع ، إلا أنه ليس المصدر الوحيد لذلك . فصدور القرار يرتب مرحلة أخرى من الجهد الإداري يسأل عنها الجهاز التنفيذي . وتنفيذ القرار يتم من خلال مجموعة من المتغيرات بخلاف تلك التي تحكم صنع القرار<sup>(١٦)</sup> . والمتغيرات في هذه المرحلة تتعلق بمجموعة من نظم العمل ( فنية وإدارية ) ومجموعة من الكفاءات البشرية فضلاً عن المناخ العام في المنظمة .

وترتيباً على ذلك ، يمكن القول بأنه بعد مرحلة صنع القرار ، فإن الاحتمال مازال باقياً لنشأة الضياع أثناء التنفيذ . ومن ثم فلا بد أن يكون هناك ( أيضاً في هذه المرحلة ) عملاً مقنناً يسمح بالحد من ظاهرة الضياع ، ولا بد للمحاسب الإداري أن يكون له بصماته أيضاً على هذا العمل ويتحدد ذلك في الحلقة الثانية من حلقات العمل التخطيطي .

#### ٢/١ إعداد النظم للتنفيذ :

من المعلوم أن نظم العمل تجمع بين الفنية والإدارية ، وأن كلا منهما يكمل

الآخر . والعلاقات المترابطة بين هذه النظم تخلق منها نظاماً واحداً متكاملًا جزئياته هذه النظم الفرعية ، بحيث أن أي خلل في أحد هذه النظم الفرعية لابد أن يؤثر على مستوى كفاءة النظام العام من حيث قدرته على تحقيق أهداف المنظمة .

وترتيباً على ذلك ، فإن نظم العمل لابد أن تخضع للتقييم لاكتشاف أي مواطن للخلل يمكن أن تؤثر على مستوى كفاءة تنفيذ القرار ، وأيضاً لإعادة تنظيمها أو تطويرها إن كانت هناك متغيرات جديدة تستدعي ذلك ، وكل ذلك يجب أن يتم بالاستعانة بالأساليب المستحدثة في المجالات المختلفة للنظم .

#### ١/٢ - عوامل استراتيجية موجهة لإعداد النظم :

والأساليب التي يمكن أن يستعان بها في هذا المجال تشتمل على كافة الجوانب الفنية والتسويقية والإدارية ابتداء من تصميم المنتج ( في حالة المشروعات

(١٤) الدراسة السابق الإشارة إليها والتي أعدت مع ٢٠٠ مديراً ينتمون إلى ٥٠ شركة من الشركات الأمريكية . تشير الدراسة أن ٥٠٪ من هذه العينة يشكون من الفجوة الموجودة بينهم وبين أخصائيو نظم المعلومات في هذه الشركات نظراً لعدم توافر لغة مشتركة بينهم . CASEY, OP-Cit ويقترح الباحث ( المسئول عن هذه الدراسة ) أن يتولى المحاسب الإداري مهمة الوسيط بين الإدارة وأخصائيو نظم المعلومات . ورغم وجهة هذا الاقتراح ، إلا أنه في نظرنا غير كاف ، والأفضل منه أن يتولى المحاسب الإداري مسئولية إدارة النظام بما يسمح له بحرية الحركة وتوجيه التخطيط الفني للنظام بما يتلاءم مع احتياجات الإدارة ، واللغة التي يمكن أن تتعامل بها .

أنظر أيضاً : ST. Pierre, A., "How management Information System Improve Decision Making", CGA Magazine, May 1980, PP. 22-25 . —

(١٥) في دراسة تطبيقية أعدت على ١٧٢ مراقباً مالياً ( وهو يعد بمثابة المحاسب الأول للمنظمة تبين مساهمة هذه الفئة في أنشطة التخطيط الاستراتيجي للمشروع بنسب تتراوح بين ٨٨٪ إلى ٧٥٪ حسب النشاط . وأكثر المساهمات كانت في : تحديد الأهداف بنسبة ٨٨٪ ، تشكيل الاستراتيجيات بنسبة ٨٤٪ ، تنسيق الخطط ٨١٪ ، ترجمة الاستراتيجيات إلى موازنات بنسبة ٨٠٪ ، اختيار أنسب الاستراتيجيات بنسبة ٧٥٪ ، وترجمة الاستراتيجيات إلى خطط عمل بنسبة ٨٣٪ . انظر :

FERN, R. & TIPGOS, M., "Controllers As Business Strategists : A Progress Report", Management Accounting, March 1988, PP. 25-28 .

(١٦) من المعلوم أن صنع القرار تحكمه مجموعة من المتغيرات على رأسها الأهداف والسياسات الاستراتيجية ( قصيرة أو طويلة الأجل ) ، الاتجاهات والميول الخاصة بالإدارة العليا ( سواء المعلنة منها أو غير المعلنة ) والتنظيمات الرسمية وغير الرسمية ، هذا فضلاً عن المتغيرات المحلية والإقليمية والعالمية التي قد تتأثر بها المنظمة في مباشرة نشاطها . وبأسلوب تحليل التكلفة والعائد ، فإن المحاسب الإداري يمكن اعتباره بمثابة المستشار الفني الذي تطوع المعلومات المتاحة للتحليل الذي يسمح « بوزن » كل بديل من البدائل الممكنة في ضوء كل هذه المتغيرات .

## أطار النظام المتكامل للحد من ظاهرة الضياع

لاهتمام إدارة الشركة عام ١٩٧٥ ببعض الجوانب التفصيلية في المخزون من المواد الخام وتحت التشغيل أثره في إجراء الدراسات اللازمة لتحسين موقف الشركة في هذا الصدد مما ترتب عليه انكماش مساحة المخازن من ٨٠,٠٠٠ قدم عام ١٩٧٥ إلى ٢٠,٠٠٠ عام ١٩٨٠، تخفيض مستوى المخزون من احتياجات ١٠ أيام إلى احتياجات يوم ونصف، زيادة الإنتاج من ١٠٠٪ إلى ٢٠٠٪، وزيادة عدد الموديلات المنتجة من ١٢٠ إلى ٣٥٠. وقد أدى ذلك في إجماله إلى زيادة رقم المبيعات (عام ١٩٧٩) بنسبة ٢٠٧٪ مقارنة بعام ١٩٧٥. (٢٠)

١/٢/٣ - أن مجموعة نظم العمل ما هي في حقيقة الأمر إلا أجزاء تكمل بعضها البعض لتكون في النهاية نظاما واحدا متكاملًا يعبر عنه بالمنظمة، ومن

والأهداف العامة للمنظمة، وقد كان ذلك من العوامل الأساسية وراء النجاح الذي حققته الشركات اليابانية على مثيلاتها الأمريكية. (١٨)

١/٢/٢ - أن الأنشطة التفصيلية للعمل (مهما كان مستواها الإداري) لا تقل أهمية ولا خطورة عن الأنشطة الرئيسية، فالنشاط الرئيسي ما هو إلا مجموعة من الأنشطة الفرعية. وعلى ذلك، فلا بد أن تحظى هذه الأنشطة التفصيلية بقدر كاف من الاهتمام والرعاية من جانب إدارة المنظمة، ومن التجارب الناجحة في هذا الشأن شركة سانوي (Sanyo) للإلكترونيات. فعلى سبيل المثال، كان

الصناعية) حتى تقديمه للعميل. (١٧)  
على أن هناك عوامل جوهرية يجب (في تقدير الباحث) أن تكون محل اعتبار عند دراسة النظم لعلاج ما قد يكون بها من خلل أو لتطويرها، وهذه العوامل نبلورها في الآتي :-

١/٢/١ - أن البعد الاستراتيجي في تصميم نظم العمل التنفيذية لا يقل أهمية ولا خطورة عن البعد الاستراتيجي في تخطيط الأهداف والسياسات والقرارات.

وبناء على ذلك، فإن سياسات العمل التنفيذية لابد أن تحظى بنفس القدر من الاهتمام الذي تحظى به السياسات

(١٧) الأساليب في هذا المجال كثيرة نذكر منها على سبيل المثال :

**تحليل القيمة (Value Analysis)**، وتسمى أيضا بالتحليل الهندسي، ويستخدم هذا الأسلوب في الوصول بالمنتج (من حيث التصميم، المكونات والمواد المستخدمة) إلى أفضل بديل يسمح بالحفاظ على خصائصه (لإشباع الغرض منه) بأقل تكاليف ممكنة. تحسين طرق العمل (Methods Engineering, Methods Analysis, Methods Improvement, Communication Grid Analysis, Cost Effectiveness) ترتيب المواد حسب أهميتها (A.B.C. Analysis) شبكة الاتصالات Communication Networks، دراسة وقياس عنصر العمل (Ability Estimating & Measurement, Fatigue Study, Work Study) الرقابة على الجودة (Quality Inspection, Quality Survey Quality Protection)، الرقابة على الغياب، الرقابة على الحوادث، نظرية (COBWEB) لقياس أثر التقلبات على الإنتاج، تحليل المركز التنافسي (Competition Analysis)، المعر الحرج (C.P.M)، النظم المختلفة لدافعية الانجاز (بناء وقياس المعنويات Personnel Measurement Morale Bulding، تحسين ظروف العمل Work Condition Improvement النظم المختلفة للحوافز، أسلوب الحوافز السلبية Inverse Bonus Technique، تنظيم العمل المكتبي كحافز للعمل Panoramic Office Planning P.O.P، وطرق الحوافز اليابانية I.E.M.O.T.O) لتفصيلات أكثر عن هذه الأساليب وغيرها راجع :

- A - HIGGINS, L. & STIDGER, R. "Cost Reduction from A to Z", McGraw-Hill Book Comp. N.Y., London, C. 1976 .
- B - RADKE, M., "230 Mesares Pratiques Pour Réduire Les Coûts" Entreprise Moderne D'Édition, 3-Ed., Paris, 1977 .
- C - ADVANI, H., "Reducing Cost by Value Analysis", The Management Accountant, Jan 1977, PP. 12-16 .
- D - CARSON, K., "La Réduction des Coûts", CGA Magazine, Dec. 78 Jan 79, PP. 23-25 .
- E - ACKERMAN, K., & LONDE, B., "Making Warehousing more Efficient", Harvard Business Review, March-April 1980, PP. 95-102 .
- F - ALAM, M., "Inventory Control and Productivity", Industrial Accountant, Oct-Dec. 1984, PP. 6-10 .

راجع :

- (18) WHEELWRIGHT, S., "Japan-Where Operations Really are Strategic", Harvard Business Review, July-August, 1981, PP. 67-74 .

وكما يذكر الباحث، فإن الإدارة اليابانية تعتبر كل الجوانب التنفيذية للعمل بمثابة جوانب استراتيجية، وذلك عكس الإدارة الأمريكية.

(19) Ibid .

(20) Ibid .

المعلوم أن لكل نظام فرعى هدف . ولا يجب أن ينظر إلى البعض من هذه الأهداف كأنه يتعارض مع البعض الآخر ، ولكن يمكن أن ينظر إلى البعض كمتطلبات يجب الوفاء بها من أجل تحقيق البعض الآخر . وبلغة تحليل النظم فإن مخرجات بعض النظم الفرعية تعد مدخلات للبعض الآخر (٢١)

٤/١/٢/١ - إن الاستخدام الأمثل لإمكانات مادية متواضعة (تكنولوجيا) قد يكون أفضل بكثير من الاستخدام غير الكفء لإمكانات على مستوى عال من التقدم التكنولوجي (٢٢) ويتأتى الاستخدام الأمثل للإمكانات المادية من خلال تبسيط طرق العمل وإتقانها والتدريب عليها .

ومن ناحية أخرى ، فإن الاستخدام الأمثل لا يعنى إجهاد الأجهزة في التشغيل لأن ذلك من شأنه أن يعجل بهلاكها ، فضلاً عن الزيادة في تكاليف الإصلاح والصيانة وقطع الغيار (٢٣) .

٥/١/٢/١ - إن بعض القيم الإدارية السائدة ( إن جاز لنا أن نستخدم ذلك التعبير ) ليست لها صفة الصلاحية

المطلقة . ومن ثم فلا يجب أن تكون الإدارة أسيرة لمثل هذه القيم إذا أثبتت التجارب إمكانية التحرر منها واستحداث ما هو أفضل منها .

لقد استحدثت الإدارة اليابانية قيمة إدارية عن المخزون وهى أن « المخزون هو آفة كل الشرور The Root Of All Evil » وينطبق ذلك على مخزون الخامات وتحت التشغيل . ويبدو ذلك من التجربة الخاصة بشركة سانيو والمشار إليها في البند رقم (٢) ولقد تبنت إدارة شركة تويوتا (Toyota) نفس السياسة واعتبرت أن الجهد والإنفاق الموجه للمخزون يجب أن يدخر لتوجيهه في مجال البحوث والتطوير لتخفيض زمن التنفيذ وتكاليفه (٢٤) وسوف نشير إلى نتائج ذلك الجهد في بند تال .

٦/١/٢/١ - ومن القيم الإدارية المستحدثة أيضاً في الشركات اليابانية ما يتعلق « بالانتاج المعيب » . يقول Hayes إن القيم السائدة في كثير من الشركات الأمريكية هى « نحن ضدهم » وذلك بين عمال الإنتاج والتفتيش والرقابة على الجودة ، أما في الشركات اليابانية ،

فإن « نحن » هم كل العاملين في المنظمة ، و« هم » هو الإنتاج المعيب (٢٥) ، ومن هذا المنطلق يتم تصميم نظم العمل وتطويرها ٧/١/٢/١ - إن الطموح والتحدى يعد

من الأسرار الرئيسية للنجاح ولابد أن ينعكس ذلك على تصميم نظم العمل . وإنه ليس مجرد شعارات ، وإنما أهداف قابلة للقياس وفكر مبنى على الدراسة وجهد دائم ومنظم . وقد كان ذلك واضحاً في العديد من الشركات اليابانية ، وكذلك في كثير من الشركات الأمريكية الناجحة . ويبدو ذلك من الاهتمام بالفكر الابتكارى ودراسات البحوث والتطوير في هذه الشركات . (٢٦) . لقد حددت بعض الشركات اليابانية هدف الإنتاج المعيب بـ صفر ٪ وتحاول أن تصل إليه ، وقد وصلت فعلاً هذه الشركات إلى نسبة المعيب « الف لكل مليون » أى بنسبة ١ ٪ ثم استطاعت أن تحسن هذه النسبة إلى « من ٥٠٠ إلى ٣٠٠ لكل مليون » أى من ٠.٥ ٪ إلى ٠.٣ ٪ والهدف القريب المخطط الوصول إليه هو ١٠٠ لكل مليون أى ٠.١ ٪ . (٢٧) .

(٢١) على سبيل المثال ، فإن « التكلفة والجودة ينظر إليهما في بعض الشركات الأمريكية كهدفين متعارضين ، ولكن الإدارة اليابانية تنظر لتخفيض التكلفة كهدف ، وللجودة كوسيلة لتحقيق ذلك الهدف ، انظر - Ibid

(٢٢) من زيارة قام بها لليابان (HAYES) أحد أساتذة هارفرد ، زار فيها ٦ شركات (Yokogawa, Mitsubishi, Toshiba, Sanyo, Molex Japan TRW Tokei) ، يشير الباحث إلى أن مستوى الأجهزة المستخدمة في اليابان لا يرقى تكنولوجيا ( وإن كان يقل في بعض الشركات ) عن مستوى الأجهزة المستخدمة في الشركات الأمريكية . ولكن الفرق أن الإدارة اليابانية استطاعت أن تحقق استخدام أفضل لهذه الأجهزة . راجع :

HAYES, R., "Why Japanese Factories Work", Harvard Business Review, July-August 1981, PP. 57-66 .

(٢٣) يشير الباحث في هذا المجال إلى أن الأجهزة والآلات المستخدمة في الشركات اليابانية يقدر عمرها الإنتاجى بثلاثة أضعاف العمر الإنتاجى لمثيلاتها في الشركات الأمريكية كنتيجة لعدم إجهاد هذه الآلات في الاستخدام في الشركات اليابانية انظر - Ibid

(24) HAYES, Op-Cit .

(25) Ibid .

(26) - PETERS, T., & WATERMAN, R., "Le Prix de L'Excellence", Trduit de L'américain Par GARENE, M., & POMMIER, C., Inter Editions, Paris 1983, PP. 30-40 .

يستعرض الكاتبان في هذا المؤلف أسرار النجاح لعدد (٦٢) شركة أمريكية .

- HAYES, Op-Cit .

- WHEELWRIGHT, Op-Cit

(27) HAYES, Op-Cit .

## أطار النظام المتكامل للحد من ظاهرة الضياع

في مرحلة إعداد النظم من منطلق فكري واضح ، ويبدو ذلك على درجة كبيرة من الأهمية عند مستوى المحاسب الإداري الأول للمنظمة المكون لأحد أعضاء الإدارة الاستراتيجية المسؤولة عن تخطيط السياسات العامة الحاكمة لتصميم النظم .

٢/٢/١ - دور المحاسب الإداري في مرحلة إعداد النظم :

وفي تقدير الباحث ، فإن دور المحاسب الإداري في هذه المرحلة يمكن أن يتحدد على ضوء الاسترشاد بالعوامل التالية : -  
١/٢/٢/١ - إذا كانت الغاية الرئيسية لإعداد نظم العمل وتطويرها في الاستخدام الأمثل للموارد والحد من ظاهرة الضياع في هذه الموارد ، فمن الأولى ألا تكون التكاليف الناتجة عن إصلاح أو تطوير هذه النظم عبئاً على هذه الموارد . ويعنى ذلك أن إعداد النظم وتطويرها لابد أن يخضع للدراسة ( كأي مشروع استثماري ) .

وهنا يتحدد دور المحاسب الإداري من حيث توفير وتحليل المعلومات التي تسمح بتقييم البدائل المقترحة للتطوير بمعيار فاعلية التكاليف .

« Cost Effectiveness »

ودور المحاسب الإداري في هذه المرحلة لا يقل أهمية عن دوره في مرحلة صنع القرار ، وقد سبق أن أشرنا إلى أن الجوانب الاستراتيجية في البعد التنفيذي لا تقل خطورة عنها في البعد التخطيطي . وقد كان ذلك واضحاً أيضاً من التجربة اليابانية .

٢/٢/٢/١ - إذا كانت مجموعة نظم العمل تكون في حقيقتها أجزاء لنظام شامل

- على سبيل المثال - أن شركة ( سانيو ) حققت ( باقتراحات العاملين ) وفراً قدره ٧٠,٠٠٠ دولار ، وزادت الكفاءة الإنتاجية فيها من ٩٤٪ إلى ٩٧,٧٪ . وساهمت اقتراحات العمال في شركة ( توشيبا ) في تخفيض زمن التشغيل بنسبة ٣٦٪ مما أدى إلى زيادة الطاقة الإنتاجية بنسبة ١٠٪ (٢٢) .

ونحن وإن كنا لا نهدر دور العديد من الشركات المصرية الناجحة التي تولي الاهتمام والرعاية للعنصر البشري ، إلا أننا قد لاحظنا أن غياب نظام مناسب للحوافز في إحدى الشركات كان سبباً في تعطيل بعض برامج الإصلاح للحد من ظاهرة الضياع في عنصر المواد .

ويشير تقرير لشركة نيويورك للتليفونات إلى أن انخياب يكلف قطاع الأعمال في أمريكا ١٠ بلايين دولار سنوياً ، حيث يصل عدد الغياب يومياً إلى ٢ مليون عامل . وقد بلغ متوسط تكلفة الغياب في شركة من الشركات التي خضعت للدراسة ٣٠٠ دولار عن كل سن / فرد . ويعلق الباحث على ذلك بأن الغياب ( وكذلك ارتفاع معدل دوران العمل ) يرجع إلى أسباب معظمها يتعلق بعدم توافر نظام مناسب للحوافز ( مادية أو معنوية ) ، عدم ملائمة ظروف العمل ، النزاعات الأفقية والرأسية ، ضعف الإشراف وعدم وضوح المسؤولية (٢٣) .

والمحاسب الإداري لا يجب أن يكون بمعزل عن هذه العوامل حتى يكون أسهامه

ويشير أحد المديرين في هذا الصدد إلى أن تخفيض الإنتاج المعيب بنسبة ٢٪ يترتب عليه زيادة في الإنتاجية بنسبة ١٠٪ نظراً لتوفير العديد من عناصر التكاليف في هذا المجال (٢٨) .

والأكثر من ذلك أن شركة تيووتا استطاعت أن تصل إلى تخفيض زمن التنفيذ بشكل يرفعها إلى مستوى أكثر تقدماً . فتصنيع بعض أجزاء السيارات والذي يستغرق في الشركات الأمريكية ٦ ساعات ، وفي شركة فولفو والشركات الألمانية أربع ساعات ، استطاعت شركة تيووتا أن تصل بهذا الزمن إلى ١٢ دقيقة (٢٩) .

٨/١/٢/١ - إن العنصر البشري هو العامل الاستراتيجي الذي يرجح جانب نجاح المنظمة من عدمه مهما كان مستوى كفاءة تصميم بقية النظم ، وإذا كان كفاءة تصميم النظم يمثل شرط الضرورة لكفاءة التنفيذ وتحجيم عنصر الضياع ، فإن سلامة العنصر البشري يمثل شرط الكفاية حتى تكتمل المقومات اللازمة لكفاءة التنفيذ ، ولابد أن ينعكس ذلك بدوره على تصميم النظم الخاصة بذلك العنصر .

وقد كان الاهتمام بالفرد هو أحد العوامل الأساسية المفسرة لنجاح ٦٢ شركة من أكبر الشركات الأمريكية (٣٠) والشركات اليابانية أيضاً قد وصل العديد منها في هذا المجال إلى مستوى متقدم عن بعض الشركات الأمريكية ( بشهادة الخبير الأمريكي ) (٣١) وقد كان من نتيجة ذلك

(28) Ibid .

(29) Ibid .

(30) PETER & WATERMAN, Op-Cit .

(31) HAYES, Op-Cit .

(32) WHEELWRIGHT, Op-Cit .

(33) HIGGINS & STIDGER, Op-Cit, PP. 6-7 .

على مستوى المنظمة ، فإن الربط والتنسيق بين هذه النظم الفرعية يتطلب توفير شبكة من المعلومات ، على رأسها المعلومات المالية . والمحاسب الإدارى هنا لابد أن يكون له تواجد ضمن فريق العمل الذى يكلف بإعداد هذه الشبكة والإشراف على تنفيذها .

٣/٢/٢/١ - إذا كانت شبكة المعلومات فى حد ذاتها تعد بمثابة أحد نظم العمل الفرعية ، فإن تصميم هذا النظام لابد أن يتواءم فيه الصلاحية الاقتصادية إلى جانب الصلاحية الفنية ، وللتحقق من ذلك لابد أن يخضع تصميم النظام ( أو تطويره ) ببدايته المختلفة للتقييم ، والمهمة هنا مهمة المحاسب الإدارى بالدرجة الأولى .

٤/٢/٢/١ - من بين النظم الإدارية للعمل مجموعة النظم المتعلقة بالرقابة وتقييم الأداء والمحاسبة على المسئولية . ومن المعلوم أن المحاسب الإدارى هو المسئول الأول عن إعداد هذه النظم وتطويرها والإشراف على تنفيذها .

٥/٢/٢/١ - ومسئولية المحاسب الإدارى عن مجموعة نظم الرقابة وتقييم الأداء والمحاسبة على المسئولية تتطلب منه توفير قاعدة البيانات التى تلزم كأساس لإعداد المعايير ، والتى تمثل الخطوة الأولى فى تصميم هذه النظم وهى تعد فى ذات الوقت الخطوة الأخيرة من المرحلة التخطيطية .

### ١ / ٣ / ٣ - إعداد المعايير :

فور الانتهاء من إعداد نظم العمل تصبح مهمة إعداد المعايير واجبة كمرحلة رئيسية من مراحل العمل الإدارى اللازم لمراجعة مشكلة الضياع فى المنظمة .

والمعايير هى ترجمة للأهداف المطلوب تحقيقها ( على ضوء القرارات المتخذة ونظم العمل المطبقة ) فى شكل نتائج محددة مقدماً إجمالاً وتفصيلاً ، والأبعاد المختلفة التى يمكن أن يشتمل عليها المعيار هى : البعد الكمى ، البعد الزمنى ، البعد

الخاص بالجودة ، والبعد المالى ( تكلفة / عائد ) .

والمعايير هى مرشد وضابط للأداء أثناء التنفيذ ، وهى فى نفس الوقت المرجع الموضوعى الذى يحتكم إليه للحكم على مستوى الأداء الفعلى بعد التنفيذ . وحتى يرقى المعيار إلى هذا المستوى لابد أن تحقق مجموعة من الشروط من أهمها

- الأساس العلمى فى الإعداد .
- الارتباط بالواقع العملى بكل محدداته .
- قابليته للقياس الكمى .
- ترجمته لمستوى أداء جيد يعكس درجة من الطموح يمكن الوصول إليها .
- الاقتناع والقبول من جانب المكلفين بالتنفيذ .

- المرونة فى مواجهة التغير فى العوامل المؤثرة فى تحديده .

### ١ / ٣ / ١ - القضايا التى تثار بشأن المعيار :

على أن توافر هذه الشروط فى المعيار ليس متاحاً فى كل الظروف أو الأنشطة ، وهناك العديد من القضايا التى تثار ، فى هذا الشأن ، من حيث تأثيرها على مدى صلاحية المعيار .

١/١/٣/١ وحدة القياس : ومن أهم المشكلات التى تعترض إعداد المعيار هى مدى توافر وحدة قياس للنشاط التى يعبر عنه المعيار ، ويبدو ذلك واضحاً فى الأنشطة الخدمية ، مع مراعاة أن الخدمات الإنتاجية ( فى المشروعات الصناعية ) أقل صعوبة ( نسبياً ) من الخدمات التسويقية والإدارية .

٢/١/٣/١ دقة المعيار : ومستوى دقة المعيار إنما تتوقف على مدى توافر الأساليب العلمية لدراسة كل عنصر من عناصر النشاط من حيث مجموعة المتغيرات المؤثرة فى تحديد حجم المدخلات والمخرجات من هذا النشاط .

ومثل هذه الأساليب تتوافر إلى حد كبير بالنسبة لمجموعة المدخلات والمخرجات للإنتاج السلى أكثر منه للإنتاج

الخدمى ، من جهة ، وبالنسبة للبعد الكمى والبعد الزمنى لعنصرى المواد والعمل المباشرين أكثر منه بالنسبة لبقية العناصر من جهة أخرى .

وبالنسبة للبعد المالى ، فإن دقة المعيار تتطلب إمكانية التنبؤ بالتغيرات التى تعبر عن ظواهر اقتصادية متوقعة فى المستقبل ، فإذا كانت ظروف المستقبل غير مستقرة ، يصبح من الصعوبة بمكان التنبؤ بهذه التغيرات ، ومن ثم ، فإن دقة المعيار من الناحية المالية تصبح غير مضمونة . وفى حالة غياب الأسلوب العلمى للقياس ( لسبب أو آخر من الأساليب السابقة ) يفتح باب الاجتهاد والتقدير بكل احتمالاته .

٣/١/٣/١ مستوى المعيار : وأياً كان الأسلوب الذى يطبق لتحديد المعيار ، فإن المعيار يمكن أن يتأرجح بين مستويين : « ما يجب أن يكون » و « ما هو متوقع » . والمستوى الأول يعكس مستوى الأداء الجيد الطموح الذى يمكن تحقيقه . والمعيار هنا هو أساس الرقابة وتقييم الأداء والمحاسبة على المسئولية .

ونظراً لأن للمعيار دوراً رئيسياً فى إعداد خطط العمليات الجارية وعلى الأخص تحديد الاحتياجات المالية عن الفترة أو الفترات التالية ، ونظراً لأن « ما يجب أن يكون » ليس مؤكداً تحقيقه ( طبقاً لنظرية الاحتمالات ) فإن تطبيق « ما يجب أن يكون » فى إعداد الموازنات الجارية ، وتقدير الاحتياجات المالية عن الفترة المقبلة يحمل فى طياته مخاطرة تعرض النشاط لبعض الهزات إذا لم يتحقق ذلك المستوى من المعيار ( أياً كانت نسبة المخاطرة وأياً كان احتمال حدوثها ) . ولذلك فإن تحديد « ما هو متوقع » يمثل مستوى آخر للمعيار يمكن أن يفى بغرض إعداد الموازنات . والفرق بين المستويين ( ما يجب وما هو متوقع ) هو « سماعات » مقدرة لتفادى أى اضطراب يمكن أن يتعرض له النشاط .



## أطار النظام المتكامل للحد من ظاهرة الضياع

والإدارة هنا ليست أمام « بديلين » ، فكل المستويين يكمل الآخر ، ولكل منهما الغرض الذي يخدمه ، وواضح من العرض أن ما يفصل بينهما هو مقدار السماحات اللازمة لمواجهة تقدير الاحتياجات المالية على أساس واقعي .

١/٣/١ - حدى المعيار : والمعيار ( إذا عبر عنه كمياً ) يمكن أن يتمثل في رقم محدد . على أن ذلك الرقم يتطلب القدرة على التحكم في المتغيرات ، والدقة في القياس العلمى مما ينعكس على دقة ذلك الرقم وصلاحيته كمعيار . ونظراً لأن الواقع العلمى لا يضمن باستمرار كلا العاملين ( القدرة على التحكم والدقة والدراسة فقد كان ذلك دافعاً نحو التطوير في هذا المجال واقتراح أن يكون المعيار ذات حدين<sup>(٣٤)</sup> : حد أدنى وحد أقصى ، وبين الحدين يكون « المدى » الذى يسمح بقبول النتائج الفعلية التى تقع في حدوده .

والمدى الذى يتراوح فيه المعيار إنما يعد لمواجهة عاملين :

— الخطأ المحتمل في التقدير .

— أثر المتغيرات التى لا يمكن التنبؤ بها عند الإعداد .

٢/٣/١ - دور المحاسب الإدارى في مرحلة إعداد المعايير :

والمحاسب الإدارى بوصفه المسئول عن مهمة ترجمة السياسات والاستراتيجيات العامة للمشروع في شكل موازنات

تخطيطية ، وبوصفه أيضاً المسئول عن المهمة الرقابية ، فإنه يصبح مكلفاً :

— بالإشراف على مهمة إعداد المعايير وتعديلها أو تطويرها .

— بربط المعايير بمراكز المسئولية في إطار التنظيم الإدارى على مستوى المنظمة .

وتعد هذه المهمة جزءاً من تصميم نظام المحاسبة على المسئولية .

وغنى عن البيان أن الإهمال في إعداد المعايير يعطى فرصة للضياع الذى قد ينتج عن حالات الإهمال أو التسبب أو الخطأ غير القابل للكشف عنه أثناء التنفيذ سواء كان ذلك متعمداً أو غير متعمد .

على أن توافر المعايير ، مع صلاحيتها للتطبيق ، لا يمثل عاملاً فعالاً في الحد من ظاهرة الضياع إلا إذا حظيت مهمة الرقابة بالرعاية والاهتمام . والمسئولية هنا خطيرة ومشتركة بين المحاسب الإدارى كمكلف بمهمة الإشراف على تنفيذ النظام الرقابى ، والإدارة العليا بوصفها السلطة السيادية القادرة على منح ذلك النظام مقومات الشرعية وقوة التنفيذ .

ثانياً : الحد من ظاهرة الضياع بقرشيد الأداء في مرحلة العمل الرقابى :

والعمل الرقابى بعد بمثابة « الأمن الإدارى » للمنظمة . حيث يوجه الجهد نحو ضمان تحقيق الأهداف طبقاً لما هو محدد مقدماً في إطار المعايير المقررة .

ونجاح العمل الرقابى يتطلب جهداً متضافراً من جانب المحاسب الإدارى كمصمم ومتابع لتنفيذ النظم الموجهة لذلك العمل ، ومن جانب الإدارة كسلطة تملك إضفاء الشرعية ، وتملك توفير إمكانات حماية هذه النظم وضمان جدية تطبيقها . والوظيفة الرقابية تمر بمراحل أساسية هى :

— مرحلة إعداد المعايير ( آخر مراحل العمل التخطيطى وأولى مراحل العمل الرقابى ) .

— مرحلة الرقابة الوقائية .

— مرحلة مراجعة التنفيذ ( أو الرقابة العلاجية ) .

— مرحلة التصحيح .

وفيمالى نناقش المراحل المختلفة التالية لمرحلة إعداد المعايير :

١/٢ - الرقابة الوقائية :

وتعرف أيضاً بالرقابة الإيجابية ، الرقابة قبل التنفيذ والرقابة عند المنبع<sup>(٣٥)</sup> . والرقابة الوقائية هى وظيفة إدارية تهدف إلى منع الخطأ قبل وقوعه ( عند المنبع ) وذلك عن طريق مجموعة من الخطوات الإجرائية ( واجبة الاتباع ) التى تقنن التصرفات ( بأبعادها المختلفة ) الخاصة بكل مهمة من المهام<sup>(٣٦)</sup> .

والالتزام بهذه الخطوات الإجرائية يضمن اكتشاف الخطأ عند المنبع ، ومن ثم يعطى للمسئول الفرصة للبحث والدراسة ومحاولة تجنب ذلك الخطأ حالاً ومستقبلاً .

وطبقاً لهذا المفهوم ، فإن الرقابة الوقائية تعد بمثابة « صمام الأمان » في

(34) BIERMAN, FOURKER & JADICKE, Cited by BIERMAN, H., "Topics in Cost Accounting and Decision", McGraw Hill Book Co., N.Y., 1963, P. 15 .

(35) BULLOCH, Op-Cit., PP. 1-6 / 1-7 .

(٣٦) متى تكون المهمة واجبة التنفيذ ، ماهو السند القانونى أو النظامى لها ، ماهى الخطوات السابقة ، من المسئول عن تنفيذها . ما المقدار المتاح التصرف في حدوده كمياً ومالياً ، وما هو الزمن التقديرى للتنفيذ .

نظام الأمن الإداري فهي التي تعطى الإشارة الحمراء نذيراً على ضرورة التنبيه لوقف ضرر يمكن أن يحدث . ومهمة الرقابة الوقائية ترتب المسؤولية ( كما سبق الإشارة ) على كل من المحاسب الإداري والإدارة .

فالمحاسب الإداري ، كما هو معلوم ، مسئول عن تصميم النظام ومتابعة تنفيذه . وتتطلب الرقابة الوقائية منه إصدار الإشارات المناسبة وفي وقت يسمح للمسئول الإداري باستدراك الموقف واتخاذ كل التدابير الكفيلة بمنع الانحراف قبل وقوعه .

وإذا كان نظام الرقابة الوقائية يعد بمثابة نظام « للإنذار المبكر » فإن الإدارة هي جهاز الإنقاذ . فإذا لم تكن الإدارة جديّة في الحركة وتملك قوة حزم الموقف بقرارات حاسمة فلن يكون لنظام الرقابة الوقائية أية فاعلية ويصبح وجوده عبئاً على الموارد أكثر منه وسيلة معينة على ترشيد استخدامها .

إن الإدارة إذا لم تكن حازمة في مواجهة المواقف ، فإن النظام الرقابي ( كنظام للأمن الإداري ) يفقد هيئته ، وإذا فقد هيئته فقد تأثره وفاعليته ، وقد يؤدي ذلك إلى هدم الإدارة كنظام . مما تستحيل معه المنظمة إلى جهود مشتتة تلازمها حالات التسبب والإهمال ، وكفى بمثل هذه العوامل مسببات للضياع في الواقع العملي .

نخلص من ذلك إلى أن « الإدارة » تمثل العنصر الحاسم في تحديد مستوى فاعلية النظام الرقابي في المنظمة (٢٧) .

## ٢/٢ - مراجعة التنفيذ :

وتعرف أيضاً بالرقابة المصححة ، والرقابة بعد التنفيذ والرقابة العلاجية .

وفي هذه المرحلة ، كما هو معلوم ، تجرى المقارنة بين ما كان يجب أن يكون في إطار المعايير المحددة مقدماً وماتم حدوثه فعلاً ، ثم يجرى تحليل الفروق ( الانحرافات ) من حيث مصادرها ، والأسباب التي أوجدتها ، والمسئولية عنها .

ولأن هذا النوع من الرقابة يتم بعد وقوع الحدث ، فهي تعد أقل مرتبة من الرقابة الوقائية نظراً لأفضلية الإجراء الوقائي على الإجراء العلاجي . إلا أن النظام الرقابي المتكامل لا بد أن يشتمل على النوعين معاً ( فكليهما يكمل الآخر ) .

فالرقابة الوقائية تحاول منع الخطأ قبل حدوثه ، والرقابة المانعة تلاحق ما قد يحدث من انحرافات لم تدركها الأولى لسبب أو لآخر ، فضلاً عن ضرورة الأخيرة لتنفيذ مهمة تقييم الأداء والمحاسبة على المسئولية .

ومن المعلوم أن مهمة مراجعة التنفيذ أو الرقابة المصححة تقع على عاتق المحاسب الإداري ( من حيث التخطيط والإشراف على التنفيذ ) . وتمتد هذه المهمة لتشتمل على إصدار التوصيات المناسبة للعلاج على ضوء معارفه وخبراته في الميدان .

## ٣/٢ - القرارات المصححة :

والقرارات المصححة توجه نحو الحالات التي يحدث فيها انحراف عن المعايير المحددة مقدماً وذلك بهدف الإصلاح . ومثل هذه القرارات قد توجه نحو بعد أو أكثر من الأبعاد التالية :

- الأهداف أو السياسات العامة .
- نظم العمل الفنية والإدارية .
- معايير الأداء .
- الجهاز البشري المكلف بالتنفيذ .
- وهذه القرارات يكلف بها كل مسئول في

حدود مركز مسئوليته وذلك على ضوء التقارير التحليلية التي توجه إليه من قبل جهاز المحاسبة الإدارية في المنظمة . مهمة التصحيح إذن هي مسئولية إدارية يعاون على القيام بها التقارير المحاسبية ، وموقف الإدارة في مواجهة حالات الانحراف لا يقل خطورة وأهمية عن موقفها تجاه الرقابة الوقائية ، فهي لا بد أن تكون حاسمة في مواجهة هذه الحالات بقرارات قاطعة حتى ولو كانت هذه القرارات تسبب بعض المشاكل في الأجل القصير ، طالما أن ذلك يكون محسوباً في صالح الأجل الطويل . على أن التصحيح يمكن أن يكون له مداخل مختلفة نستعرضها فيما يلي مع بيان المدخل الأكثر ملاءمة من وجهة نظر الباحث .

## ١/٣ - المداخل المختلفة للتصحيح .

إذا تصورنا التصحيح من منظور تحليل النظم ، فإنه يتكون من ثلاث مراحل . المدخلات في المعطيات الأساسية من البيانات المتعلقة بالمعدلات المحددة مقدماً وبنتائج التنفيذ الفعلي ثم الفروق الناتجة عن المقارنة بينهما ، ويلى ذلك مرحلة الدراسة والتحليل لهذه البيانات ، مع استطلاع الرأي من ذوي الخبرة . وبناء على هذه الدراسة يتم اتخاذ القرارات التي تعبر عن « المخرجات » أو النتائج .

وفي هذا الإطار يمكن تقدير ثلاثة مداخل للتصحيح :

مدخل القرارات السيادية ، مدخل القرارات بالمشاركة ، ومدخل القرارات المتوجه للجهد الجماعي الموجه ( مدخل مقترح ) .

وطبقاً للمدخل الأول ، فإن قرارات التصحيح تنبع من السلطة السيادية ( في

(٢٧) أعد الباحث دراسة منشورة عن المحاسبة على المسئولية كمدخل لتطبيق فكرة الإدارة بالحزم والحسم ( مجلة المدير العربي / العدد ١٠٣ / يوليو ١٩٨٨ ، وقد ناقشنا في هذه الدراسة أركان الفاعلية لنظام المحاسبة على المسئولية ( كأحد أركان النظام الرقابي في المشروع ) وقد كان مستوى الكفاءة الإدارية يمثل أحد الأركان الأساسية المحددة لفاعلية النظام طبقاً للنموذج المقترح . وأخذ العناصر المميزة للكفاءة الإدارية قدرة الإدارة على حزم الأمور بقرارات حاسمة .

## أطار النظام المتكامل للحد من ظاهرة الضياع

حدود كل مركز من مراكز المسؤولية ( اعتماداً على مآلديها من معارف وخبرات ومآلها من سلطات .

وطبقاً للمدخل الثاني ، فإن القرارات تصدر عن مراكز المسؤولية بعد الاستشارة بآراء بعض المرءوسين أو المستشارين .

وطبقاً للمدخل الثالث ( مقترح ) ، فإن قرارات التصحيح هي ثمرة جهد منظم يشترك فيه القيادات التنفيذية والإشرافية ونخبة من القاعدة العاملة وتحت إشراف الإدارة العليا للمنظمة ، وما قد تستعين به من خبرات خارجية ( إذا لزم الأمر ) .

وإنفراد السلطة السيادية بالقرار ( طبقاً للمدخل الأول ) قد يعد نادراً تكراره في الواقع العملي ، وغالباً ما يكون العمل بالمدخل الثاني هو الأكثر تطبيقاً في الميدان . على أن كلا المدخلين لا يمثل في تقدير الباحث المدخل المثالي للعلاج وذلك نظراً لغياب عاملين نعتبرهما من القوى الدافعة لزيادة الفاعلية المتوقعة من حركة التصحيح وهما :

— غياب المساندة الحقيقية من قبل القاعدة العاملة وهي القوة الفعالة في المنظمة .

— غياب النظام الذي يتم من خلاله تقنين حركة التصحيح وإخضاعها لسلسلة من القواعد الموضوعية التي تسمح بحسن إدارتها .

والمدخل المقترح يعتبر من وجهة نظر الباحث أكثر ملاءمة وفاعلية للتصحيح ومحاولة تحجيم عنصر الضياع ، ومنهج العمل طبقاً لذلك المدخل يعتمد على

العاملين السابقين ( المساندة والنظام ) كدعامتين .

٢/٣/٢ - منهج العمل الجماعي الموجه في مواجهة عنصر الضياع ودور المحاسب الإداري في هذا الصدد ( نموذج مقترح ) (٣٨) :

ومنهج العمل الجماعي يعتمد بالدرجة الأولى على مساندة القاعدة العاملة بمستوياتها المختلفة في تشخيص المشاكل المسببة لحالات الانحراف عن المعايير المحددة مقدماً ، في المساهمة بالاقتراحات الممكنة ، وفي تحمل مسؤولية تنفيذ برامج العمل الممكنة للتصحيح ، على أن يتم ذلك في إطار من العمل الموجه وتحت إشراف الإدارة العليا للمنظمة .

وخطوات العمل المقترحة هي كالآتي :

١/٢/٣/٢ إعداد البيانات وتحليلها عن ظاهرة الضياع ، ويتولى مسؤولية هذه الخطوة المحاسب الإداري .

٢/٢/٣/٢ إثارة الشعور والإحساس لدى العاملين بأهمية هذه المشكلة وبيان خطورتها على نتائج أعمال المنظمة ومستقبلها ومستقبل العاملين فيها ، وذلك من خلال ندوات أو جلسات عامة أو برامج تدريبية تعدها إدارة التدريب والتنمية لهذا الغرض ومسؤولية المحاسب الإداري عن إعداد المادة العلمية لهذه الجلسات من واقع البيانات المتوافرة عن الانحرافات وتحليلاتها .

٣/٢/٣/٢ التعبير عن أعراض المشكلة والأسباب الرئيسية لها ،

والاقتراحات الممكنة للتخلص منها ، على أن يكون ذلك في شكل ورقة مكتوبة . ويكلف بهذه المهمة أعضاء الإدارة الإشرافية وعينة مختارة من العاملين . وتعد هذه الخطوة استثماراً للجهود والنتائج المحققة من الخطوة السابقة . ٤/٢/٣/٢ تجميع الآراء ( عن المشاكل والاقتراحات ) وفرزها وتبويبها طبقاً لمصدر الضياع ( على سبيل المثال ، الضياع في عنصر المواد يمكن تبويبه إلى ضياع أثناء التخزين ، أثناء التشغيل وبعد التشغيل ويعبر عن الأخير بالإنتاج المعيب ) وتُسند هذه المهمة إلى فريق عمل تمثل فيه الأنشطة المختلفة .

٥/٢/٣/٢ تصفية المشاكل وبلورتها من خلال مناقشة عامة ( في إطار جلسة عامة أو مؤتمر عام ) تحت إشراف الإدارة العليا ومستشاريها .

٦/٢/٣/٢ تكوين فرق عمل يكلف كل منها بدراسة مجموعة متخصصة من المشاكل وإعداد برنامج العمل اللازم لتصفية كل مشكلة على حدة . ويمثل المحاسب الإداري في مجموعات العمل ( أو بعضها ) لدراسة البعد المالي للمشكلة .

٧/٢/٣/٢ تقييم برامج العمل المقترحة وإقرار الصورة النهائية لها . وتترك هذه المهمة إلى مجموعة عمل مكونة على مستوى الإدارة التنفيذية أو إلى هيئة استشارية متخصصة .

٨/٢/٣/٢ إعداد مؤشرات الأداء المتوقعة على ضوء تنفيذ برامج العمل المقترحة . ويتولى هذه المهمة المحاسب الإداري بعد مناقشتها في جلسة عامة .

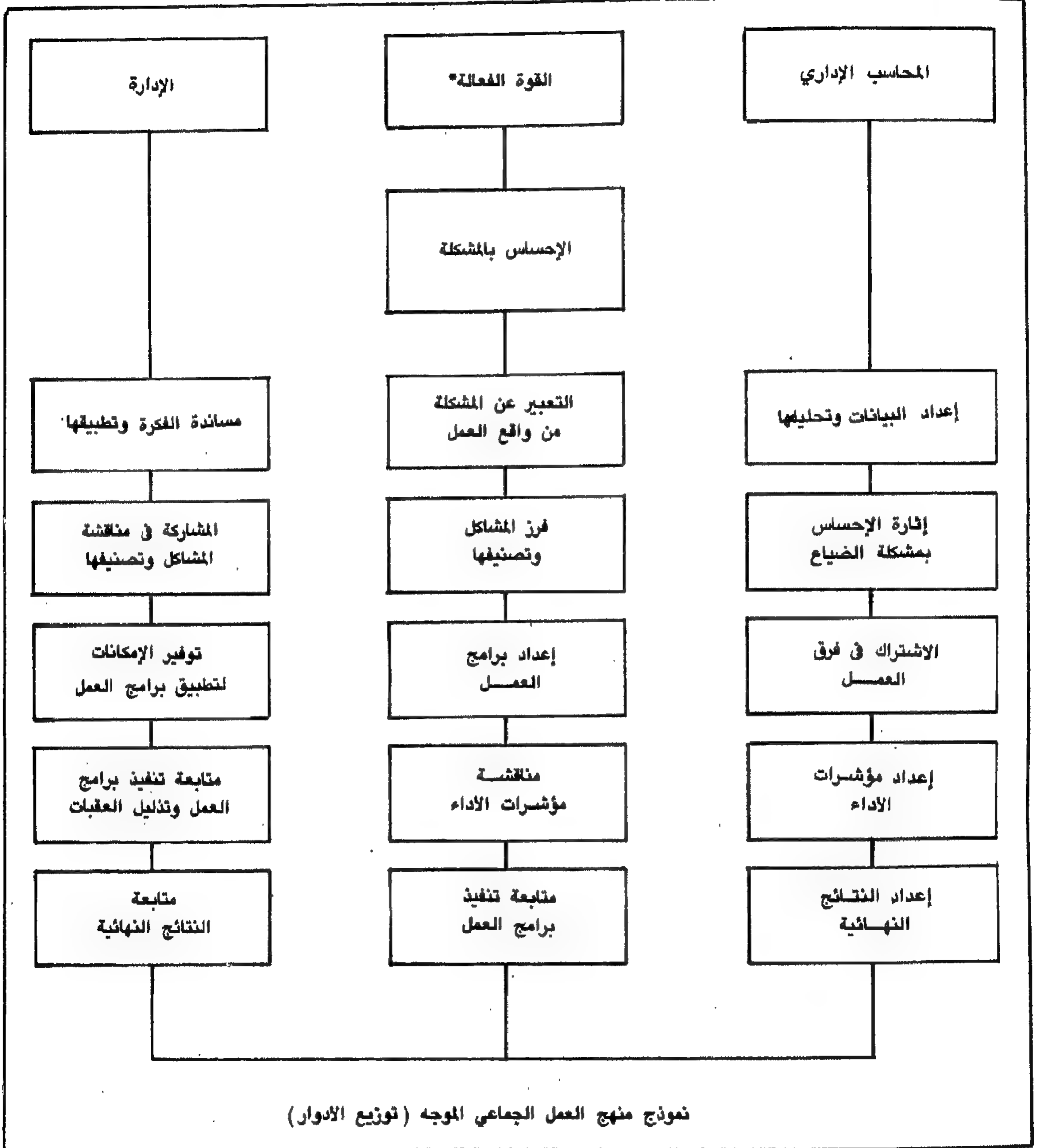
٩/٢/٣/٢ تتولى فرق العمل متابعة تنفيذ البرامج وإعداد تقارير عنها ترفع إلى هيئة متابعة مكونة على مستوى الإدارة

(٣٨) في تصميم برنامج العمل المقترح استفاد الباحث من التجربة العملية التي شارك في الإشراف على تنفيذها كعضو فريق استشاري ( المسئول عن الجانب المالي من الدراسة ) لإحدى الشركات التابعة للقطاع العام بين عامي ١٩٨٥ ، ١٩٨٦ . كما استفاد أيضاً من تجارب « خطة تحسين الأداء أو الإدارة بالأهداف والنتائج » التي شارك في الإشراف على تنفيذها من خلال عمله كعضو هيئة فنية في أكاديمية السادات للعلوم الإدارية .

العليا . وتتولى هذه الهيئة محاولة تذليل العقبات التي تعترض التنفيذ .  
١٠/٢/٣/٢ قياس النتائج وإعداد التقارير عن مدى تقدم النشاط على ضوء تنفيذ البرامج المقترحة . ويتولى هذه المهمة

المحاسب الإداري .  
ومن خلال خطوات العمل المقترحة يتبين أن دور المحاسب الإداري يتركز في الخطوات ١ ، ٢ ، ٦ ، ٨ ، ١٠ . أما عن الإدارة ، فدورها يبدأ بمساندة الفكرة

وتوفير الدعم الكامل لتنفيذ كل خطوة من الخطوات المقترحة وخاصة ما يتعلق بتطبيق برامج العمل لكل مشكلة ، وتذليل العقبات التي قد تعترض ذلك . ويمكن التعبير عن النموذج المقترح في الشكل



● القوة الفعالة : نقصد بها القوة العاملة متمثلة في مستويات الإشراف التنفيذية وخاصة الأولى منها ، ونخبة من القاعدة العاملة ←

## أطار النظام المتكامل للحد من ظاهرة الضياع

٣/٣/٢ - الحالة العملية

بدأت التجربة بمجموعة من البرامج التدريبية موجهة لأعضاء الإدارة الإشرافية (٢١٣ متدرباً) . وفي إطار الخطة العامة للبرامج ، فقد كلف كل فرد بإعداد ورقة يتناول فيها ( تشخيصاً وعلاجاً ) إحدى المشكلات المؤثرة على أداء الشركة . وقد استثمر الباحث هذه الفكرة ، وبالاتفاق مع رئيس مجلس إدارة الشركة تم استخدام بيانات التكاليف والإنتاج كمادة تدريبية ، وكان هدفنا من ذلك تجسيد مشكلة الضياع ( بالتطبيق على عنصر المواد ) وتقدير مدى أهميتها وخطورتها عندما يترجم بلغة التكاليف ، ومن ثم إثارة الاحساس بهذه المشكلة عند العاملين .

وقد نجحت التجربة في إثارة الاحساس بالمشكلة وأهميتها ، ومدى تأثيرها على نتيجة أعمال الشركة . وقد كان ذلك واضحاً في عدد الأوراق التي تقدم بها أعضاء البرامج حيث احتلت مشكلة الضياع في عنصر المواد الأهمية الأولى في مجموعة المشاكل التي تضمنتها هذه الأوراق . وقد تناول هذه المشكلة ( كموضوع للورقة ) بصورة مباشرة أو غير مباشرة ٥٩ ورقة تمثل نسبة ٣٠,٥ ٪ من عدد الأوراق المقدمة (٤٠) .

ونظراً للأهمية التي احتلتها المشكلة ، فقد أبدت إدارة الشركة رغبتها ( بالاتفاق مع الهيئة الاستشارية ) على أن تكون هذه المشكلة موضوعاً لمؤتمر يعقد لتطوير

وتحسين الأداء بالشركة . ومن أجل الإعداد للمؤتمر تم تشكيل مجموعة عمل تتولى ( تحت إشراف مجموعة من خبراء الأكاديمية ) تصفية المشاكل وبلورة الأفكار المقدمة من حيث أبعاد المشكلة ، أسبابها والمقترحات بالعلاج . وقد أسفر جهد مجموعة العمل عن ورقة عمل للمؤتمر بوبت فيها المشكلات إلى ثلاث مشاكل فرعية :

- ١ - مشكلة الفاقد من الخامات خارج نطاق العمليات الإنتاجية .
- ٢ - مشكلة الفاقد أثناء العملية الإنتاجية .
- ٣ - مشكلة الإنتاج المعيب .

وقد تم تحليل كل مشكلة من هذه المشاكل من حيث : ظواهر المشكلة ، أسباب المشكلة والحلول المقترحة للتخلص منها ، ثم مجموعة من الاقتراحات العامة .

وكانت ورقة العمل هذه موضوع الدراسة خلال جلسات المؤتمر الذي عقد لمدة ثلاثة أيام خلال الأسبوع الرابع من شهر مارس ١٩٨٦ تحت عنوان « مشكلات الفاقد والتالف والإنتاج المعيب » . وقد انتهى المؤتمر إلى الاتفاق على (٢١) مشكلة وراء ظاهرة الضياع في عنصر المواد . وأحال المؤتمر إلى لجنة منبثقة منه ( بمعاونة مجموعة الخبراء ) مهمة تكوين مجموعات عمل تتولى كل مجموعة منها التعامل مع مشكلة أو أكثر من هذه المشاكل .

وتحت إشراف وتوجيه مجموعة الخبراء تم إعداد (٢١) برنامج عمل للتعامل مع المشاكل التي تم بلورتها خلال المؤتمر وكل برنامج عمل يمثل مجموعة من الخطوات الإجرائية واجبة التنفيذ خلال مدة زمنية محددة ، وتحت مسئولية محددة أيضاً . وتعد الخطوات الإجرائية بمثابة دليل عمل للتخلص أو الحد من كل مشكلة من المشاكل . وقد أعدت هذه البرامج طبقاً للتسلسل الطبيعي للنشاط في الشركة . وزيادة عدد برامج العمل على عدد المشاكل ناتج عن أن بعض هذه المشاكل كان لها أكثر من بعد ، ومن ثم كانت تعالج بأكثر من برنامج عمل . لذلك يمكن القول أن عدد المشاكل في الواقع هي (٢١) مشكلة أعد لكل منها برنامج عمل .

### نتائج التجربة :

وبناء على تقرير متابعة أعد في نهاية عام ١٩٨٨ ، فقد تبين أن عدد المشاكل التي تم التخلص منها بلغت ١٨ مشكلة ( بنسبة ٥٨ ٪ من إجمالي عدد المشاكل ) . وبناء على لقاء مع السيد / رئيس مجلس إدارة الشركة فإن تطبيق هذه التجربة قد عمت فكرة المشاركة في تحمل المسئولية والشعور بأهمية التعاون والعمل الجماعي وكذلك أهمية التخطيط الاستراتيجي للمنظمة . وفي تقديره ، أن تنفيذ العديد من برامج العمل قد ساهم في تخفيض نسبة الإنتاج المعيب من ٢٠ ٪ إلى ٨ ٪ وقد كان العامل الحاسم في ذلك هو إعادة النظر في نظام الحوافز وربطه بنسبة الإنتاج المعيب .

وقد كان الانطباع من جانب العديد من رؤساء الشركة يتفق إلى حد كبير مع انطباعات رئيس الشركة خلال تطبيق التجربة .

(٢٩) طبقاً لنتائج الدراسة التحليلية لبيانات التكاليف ( والتي استخدمها الباحث كمادة تدريبية ) فإن قيمة الضياع في عنصر المواد يقدر عام ١٩٨٣ بمبلغ ١,٠٢٨,٠٠٠ جنيه ، وعام ١٩٨٤ بمبلغ ١,٠٨٣,٠٠٠ جنيه ( وذلك بالقياس إلى أفضل مستوى أداء تم الوصول إليه خلال ٥ سنوات وذلك بدلاً عن نظام المعايير المحددة ماقبل والذي لم يتوافر في الشركة ) وطبقاً لتقديرات جهاز التكاليف بالشركة ، فإن عنصر الضياع في عنصر المواد قد بلغ حوالى ٨٠٠,٠٠٠ جنيه . عن النصف الثاني من عام ١٩٨٥ .

(٤٠) بلغ عدد الأوراق التي تخص مباشرة عنصر المواد ٤٠ ورقة بنسبة ٢١ ٪ من عدد الأوراق ، والتي تتعلق بمشاكل التخزين ١٩ ورقة بنسبة ٩,٥ ٪ من عدد الأوراق المقدمة .

ورغم أنه لم يتم حتى الآن التقييم الشامل والمتعمق للتجربة ، إلا أنه في تقدير الباحث كانت هناك بعض العوامل التي تعد بمثابة سلبيات حدثت من فاعليتها ، من أهمها :

— غياب نظام حوافز يرتبط بتنفيذ ومتابعة تنفيذ برامج العمل . وقد ناقشنا هذا العامل أكثر من مرة مع رئيس الشركة تقديراً منا أن التوفير الذي يمكن تحقيقه يجب أن يوزع بين الشركة والمساهمين في تحقيقه وبدون توافر هذا الحافز ، فلن يكون هناك دوافع كافية لتنفيذ برامج العمل . وكان من رأى رئيس الشركة أن ما يحصل عليه العاملون من حوافز كاف ، ولا يجب الحصول على حوافز أخرى ( بلغت متوسط الحوافز ما بين ٢٢٠ - ٢٣٠٪ من الأجر سنوياً ) . ولكن القضية هنا أن مع هذه الحوافز تحقق الضياع ، وفي مواجهة هذه الظاهرة إما أن يعاد النظر في الحوافز الحالية وربطها واقعياً بمستوى كفاءة التشغيل ، وإما إعداد نظام بحوافز خاصة لمواجهة ظاهرة الضياع ، واعتبار الحوافز الحالية بمثابة جزء من الأجر والرواتب .

— غياب المتابعة المستمرة لأعمال اللجان وعدم الجدية في تقييم أعمالها ، وقد ورد ذلك العامل ضمن تقرير المتابعة الصادر عن الشركة والمشار إليه عاليه . ونحن نرجع هذا العامل أيضاً إلى غياب الحافز لهذه اللجان .

— توقف الصلة بين الشركة والمجموعة الاستشارية التابعة للأكاديمية . وقد كان من المفروض ترتيب لقاءات مستمرة يتم من خلالها استمرار المتابعة والإشراف على تطبيق التجربة وتقييمها من جانب هذه المجموعة .

— عدم الاقتناع والمقاومة التي جرت من جانب بعض الرئاسات في الشركة .

ورغم هذه العوامل ، ففى تقدير الباحث ، أن تقييم التجربة بمعيار التكلفة

والعائد يشير إلى أنها تجربة ناجحة . فإن ما تحملته الشركة ( وهو لا يتجاوز بضع آلاف من الجنيهات ) لا يقارن بقيمة التخفيض في نسبة الإنتاج المعيب أو سيادة فكرة المشاركة في تحمل المسؤولية والشعور بأهمية العمل الجماعي ، مع مراعاة أن تطبيق التجربة لم يؤثر على حركة العمل في الشركة في أى وقت من الأوقات .

ولكن يجب أن ننوه أيضاً إلى أن هذه التجربة لم تستثمر بصورة تحقق أفضل عائد متوقع منها ، وكان يمكن ذلك لولا مجموعة العقبات المشار إليها .

وكلمة أخيرة بالنسبة لهذه التجربة ، لقد تواجد المحاسب الإدارى سواء ممثلاً في أحد خبراء الأكاديمية أو ممثلاً في أحد أعضاء فرق العمل المكونة . وقد ساهم بجهده في المراحل المختلفة التي مرت بالتجربة ، وعلى الأخص في مرحلة الإعداد لها . إلا أن عدم توافر البيانات التفصيلية والتحليلية لم يسمح للمحاسب الإدارى بإجراء دراسة أكثر تقدماً تتعلق بإخضاع كل برنامج من برامج العمل للتقييم الاقتصادي بدلاً من الاعتماد على الاجتهاد والتقدير الشخصى في تحديد مدى صلاحيته ، وكذلك لنفس السبب تعذر إعداد مؤشرات مناسبة للحكم على مدى النجاح في تنفيذ هذه البرامج .

#### الخلاصة :

إن ظاهرة الضياع تقدر من العوامل المدمرة للمنظمة في الأجل الطويل ، والدراسة والبحث عن امكانية الحد من هذه الظاهرة يعد بمثابة فرض عين وخاصة بالنسبة للباحثين في المؤسسات القومية التي نشأت من أجل مساندة قطاع الأعمال في مواجهة مشاكله وتنميته وتطويره . والبيانات المنشورة عن العديد من الشركات في هذه الأيام هي بمثابة إنذار موجه إلى كل من يهمه الأمر بضرورة التنبيه وجدية العمل لدراسة هذه المشكلة قبل فوات الأوان .

ومعاجة هذه الظاهرة لابد أن تتم في إطار نظام متكامل يشتمل على دراسة كل مراحل العمل التي من المحتمل أن تكون مصدراً للضياع .

وتركز هذه الدراسة على البعد المحاسبي من النظام . وفي حدود هذا البعد تم مناقشة دور المحاسب الإدارى في كل حلقة من الحلقات التي تتكون منها مرحلة العمل التخطيطى ومرحلة العمل الرقابى .

في مرحلة العمل التخطيطى تناولت الدراسة إعداد المعلومات لصنع القرار وخلصنا منه أن مخاطر الاعتماد على المعلومات دالة مستوى كفاءة تنظيم المعلومات فنياً ( تجميعاً ، تبويباً تحليلياً وعرضاً ) واقتصادياً وأن المسؤولية في هذا الصدد تقع على عاتق المحاسب الإدارى مما يوجب إعادة النظر في تحديد المسؤولية القيادية لإدارة نظام المعلومات .

والحلقة الثانية من العمل التخطيطى تتعلق بإعداد نظم العمل للتنفيذ ( من حيث معالجة الخلل أو تطويرها ) . وتتحدد مهمة المحاسب الإدارى بالنسبة لهذه الحلقة في دراسة الجوانب المالية المتعلقة بأعداد هذه النظم بالإضافة إلى مسؤوليته الأساسية عن النظم المالية .

ويسند إلى المحاسب الإدارى أيضاً مهمة الإشراف على إعداد معايير الأداء باعتبارها الحلقة الأخيرة من مرحلة العمل التخطيطى والحلقة الأولى من مرحلة العمل الرقابى .

والحلقة الثانية من العمل الرقابى ( بعد إعداد المعايير ) تتعلق بالرقابة الوفاية حيث توجه إلى منع الخطأ قبل وقوعه طالما أن الرقابة تتم عند المنبع . ويلى ذلك مراجعة التنفيذ لتحديد الانحرافات عما هو محدد مقدماً ( الرقابة العلاجية ) ، وتنظيم



## أطار النظام المتكامل للحد من ظاهرة الضياع

على البعد المحاسبي لظاهرة الضياع ، على أن أى جهد فى هذا المجال يستحيل إلى عمل مبدور ( مهما كان مستوى كفاءته ) إذا لم يساند به بالتوازى جهد مماثل فى البعد الإدارى يتم التركيز فيه على عناصر الكفاءة والفاعلية . ومن تكرار القول أن فاعلية الإدارة وقوامها ( فى تقديرنا ) الإخلاص والكفاءة والقوة ، هى السند والحماية الحقيقية لأى نظام ، وبدونها تتقهقر النظم لتحل محلها الفوضى والتسيب والإهمال ، وما أعظم هذه العوامل شأنا فى إهدار الموارد وضياعها وهو حال العديد من الشركات تدل عليه ميزانياتها المنشورة ، والله المستعان .

تقدير الباحث ، فإن المدخل المثالى للتصحيح هو « منهج الجهد الجماعى الموجه » حيث تساهم المستويات الإشرافية ونخبة من القاعدة العاملة فى دراسة المشاكل المسببة للضياع ( تشخيصا وعلاجاً ) . وقد اشتمل البحث على الخطوات المكونة للنموذج المقترح فى هذا الشأن ، وكذلك على حالة من الواقع العملى كانت محلا لتجربة تتفق مع هذا المنهج . وكلمة أخيرة فى هذا الشأن ، لقد ركزنا

مهمة الرقابة بنوعيتها تعد من المسئوليات الأساسية للمحاسب الإدارى فى المنظمة .

وإذا كان تنفيذ هذه المهمة بكفاءة يقع على عاتق المحاسب الإدارى ، فإن ضمان فاعليتها يشترط قوة الإدارة فى مواجهتها للحالات التى يحدث فيها الانحراف وذلك بالقرارات الحاسمة .

ونسفة الأخيرة من مرحلة العمل الرقابى تختص بالقرارات المصححة . وفى

### (المراجع)

- جريدة الاهرام : اعداد بتاريخ : ١/٣٠ ، ٢/٢ ، ٢/٣ ، ٢/٤ ، ١٩٨٩/٢/١٦ .
- جريدة الوفد : اعداد بتاريخ : ٨٨/١٢/٢٩ ، ١/٥ ، ١/١٩ ، ٢/٩ ، ١٩٨٩/٢/١٦ .
- جريدة الشعب : اعداد بتاريخ : ١/١٠ ، ١٩٨٩/١/١٩ .
- دكتور على عبد الرحيم / التكاليف غير المباشرة / ١٩٧٠ .
- دكتور أحمد عيد « مسئولية المحاسب الإدارى فى مواجهة ضعف الكفاءة الإدارية » المدير العربى / العدد ١٠٣ / أكتوبر ١٩٨٨ \*
- دكتور أحمد عيد « الكفاءة الاقتصادية لنظام المحاسبة على المسئولية » مجلة البحوث الإدارية / المجلد ٣ / ١٩٨٨ \*

- BIERMAN, FOURKER & JADICKE, Cited by BIERMAN, H., "Topics in Cost Accounting and Deciclon", McGraw Hill Book Co., N.Y. 1963 .
- BULLOCH, KELLER & VLASHD, "Accountant's Cost Handbook", Ronald Press Public., N.Y, 1983 .
- DICKEY, R., "Accountant's Cost Handbook", Ronald Press Com. N.Y., 1960 .
- HIGGINS, L., & STIDGER, R., "Cost Reduction From A to Z", McGraw Hill Book Com., N.Y., London, C. 1976 .
- PETERS, T., & WATERMAN, R., "Le Prix de L'Ecellence", Traduit de L'américain Par GARENE, M., & POMMIER, C., Inter Edition, Paris, 1983 .
- RADKE, M., "230 Mesures Pratiques Pour Réduire Les Coûts", Entreprise Moderne D'Edition, 3-ed, Paris, 1977 .

#### ARTICLES :

- \* - ACKERMAN, K., & LONDE, B., "Making Warehousing more Efficient", Harvard Business Review, March-April 1980 .
- ADVANI, H., "Reducing Cost by Value Analysis", The Management Accountant, Jan., 1977 .
- \* - ALAM, M., "Inventory Control and Productivity", Industrial Accountant, Oct-Des. 1984 .
- \* - CARSON, K., "La Redution des Coûts", CGA Magazine, Dec. 78/Jan/79 .

- 
- GASEY, C., "Coping with Information Overload : The Need for Empirical Research", Cost & Management, July-August 1982 .
  - \* - COMPTON, T., "A Cost Effective Internal Control System Management's Dilemma", Journal of Systems Management, May 1985 .
  - \* - ERICKSON, N., & HERSKOVITS, D., "Accounting For Software Costs : Cracking The Code", Journal of Accountancy, Nov. 1985 .
  - \* - FRAMEL, J., "Management Information As An Asset", Management Accounting (London), July 1988 .
  - GREEN, W., & KROPP, D., "The Incremental Benefits of Changes in the Timeliness of Information", Information & Management, 1983 .
  - HAYES, R., "Why Japanese Factories Work", Harvard Business Review, July-August 1981 .
  - \* - LAY, P., "Beware of The Cost/Benefit Model For Is Project Evaluation", Journal of Systems Management, June 1985 .
  - \* - LOUIS, F., "Computer Applications Justification", Cost & Management, August 1971 .
  - \* - ST.PIERRE, A., "How Information System Improve Decision Making", CGA Magazine, May 1980 .
  - WHEELWRIGHT, s., "Japan-Where Operations Really are Strategic" , Harvard Business Review, July-August 1981 .
  - \* - ZANI, W., "Computer Utility" California Management Review, Fall 1970 .

\* مراجع إضافية مقترحة لدراسات تفصيلية في هذا المجال .



المركز القومي  
للحفظ والتوثيق

# التوجهات المعاصرة للسياسة الخارجية في دولة قطر منذ الاستقلال وحتى عصرنا الحاضر

تمهيد :

من المتفق عليه ان السياسة الخارجية هي ظاهرة من الظواهر المعقدة سواء من ناحية التحليل او حصر الأبعاد ، ومرد هذا إلى ما يكتنف العلاقات السياسية الدولية من طابع ديناميكي يجعل هذه العلاقات عرضة للتغير وعدم الاستقرار بسبب ديمومة الصراعات حول المصالح القومية ، بحسبانها القوة المحركة الفعلية لاستراتيجيات السياسة الخارجية

ومن المعلوم أن تقرير السياسة الخارجية لأي بلد إنما يتحدد وفقاً لمقتضيات ومؤثرات متداخلة يصعب فصل الواحدة منها عن الأخرى . ولعل في طبيعة هذه المؤثرات وأبلغها أثراً وتأثيراً هي تلك المرتبطة بالظروف الداخلية لأي بلد . فالسياسة الخارجية لا تعد وأن تكون انعكاساً حقيقياً . للأوضاع الداخلية ، وبالتالي فهي نتيجة ائتلاف لتلك الأوضاع . فمن الثابت أن استقرار الأوضاع في أي بلد يعطى سياسته الخارجية الفرصة الكافية لأن تكون تعبيراً

د. يوسف محمد عبيد الله  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة قطر

صادقا لمواقف صريحة وواضحة على الدوام .

وعلى ضوء هذه الاعتبارات نحاول ان نتبع توجهات السياسة الخارجية القطرية ومساراتها من خلال صياغة سياسة خارجية تنبع من الظروف القومية ، وتتخذ من التراث العربي والتقاليد الإسلامية دعائم رئيسية لها . وقطر في هذا تسير سيرة الدولة الجديدة التي خرجت ثوا من حظيرة الاستعمار في محاولة لتشييد أنظمة توافق ظروفها الاجتماعية وتعمل على حل ما يجابهها من تحديات وصعاب ومشكلات حلاً صحيحاً يحفظ على المجتمع وحدته وتماسكه ، ويسير به في ركب الحضارة العالمية .

ومن تسليمنا بأن دولة قطر - ونظيراتها الدول الخليجية - تشترك مع الدول الجديدة المشابهة لها في الانساق السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية ، إلا

انها فوق كل ذلك تتميز عنها بأنها دول تضرب بجذورها في أعماق التاريخ . وترتبط بتراث عربي إسلامي ذي سمات حضارية راسخة خاصة في القيم والمبادئ السياسية ، وهذا يحتم عليها الاقتباس من تجارب الدول الأخرى التي سبقت في مضمار التقدم بالقدر الذي يحقق لها مبدأ الاستمرار القائم على المحافظة والتغيير في الوقت نفسه ، وبناء نموذج تنظيمي فريد داخل إطار هذا التراث .

وفي تقديرنا أن هذه المعطيات هي التي أملت على قطر - مثلها في ذلك مثل باقي الدول الخليجية - أن تخطط لنفسها نهجاً في السياسة والحكم يقوم على انشاء أجهزة وبناء مؤسسات تتفق مع الواقع وتتمشى معه ، أي أن قطر قد منحت فرصة فريدة على حد تعبير « وليم ماك كورد » William Mccord لأن تخلق مؤسسات سياسية خاصة بها تكيفها حسب ظروفها<sup>(1)</sup> . كما فعلت نظيراتها الدول الخليجية .

وانطلاقاً من هذا ، فإن وضع قطر كبداية عربي خليجي صغير مسالم ، عاش سكانه حياة بسيطة بعيدة عن كل التعقيدات ساهم بلا ريب في تشكيل سياسته الخارجية التي اتسمت بالوضوح

(1) Mccord, William M. - The Case for Pluralism (in Frank Tachau, Ed). The Developing Nations: What Path to Modernization? New York, Dodd Mead and Company, 1972, P. 138.

والصرامة والالتزام بالمبادئ ، ومن خلال هذه السمات والخصائص برزت أسس السياسة القطرية التي نبعت منها مواقف قطر من مجمل القضايا العربية والدولية .  
وانه لمن الحقائق الجلية ، والبراهين الواضحة ، كما يقرر ذلك الكثير من الكتاب والباحثين والمؤرخين المتتبعين لسير الاحداث ومراحل التاريخ في قطر ، ان النهضة الشاملة التي تعيشها هذه البلاد بشتى صورها لم تتحقق ولم تصل إلى ما وصلت إليه من مستوى الآن إلا على يد الشيخ خليفة بن حمد آل ثان ( الأمير الحالي ) إذ كان هو الرأس المخطط والعقل المدبر لهذا التنظيم منذ تولى بآعباء المسؤولية والسلطة ونهض بالعديد من المناصب والوظائف حتى تسنى له تسلم مقاليد الحكم يوم ٢٢ فبراير عام ١٩٧٢ فبدأ بهذا التاريخ عهداً جديداً استهله بالشروع في إقامة دولة على أسس عصرية مكيئة تراعي التوازن والاعتدال في كافة مراحل الأبنية السياسية والاجتماعية والاقتصادية والثقافية وخاصة ان هذا البناء يتزامن مع انفكك الدولة من اسار التبعية البريطانية والدخول في ميدان الاستقلال . ومنذ ذلك الحين كما ذكرنا وحتى الآن . والبلاد تشهد تقدماً هائلاً في شتى مجالات الحياة ولاسيما على صعيد مؤسسات الحكم والتنظيم السياسي . فإن التجربة التي اتبعها الأمير في أسلوب الحكم ، قد جعلت منها كما يقول « بيتر مانسفيلد » في كتابه عن العرب تجربة تتسم بالانسجام والاستقرار بين مؤسسات الحكم المختلفة في ظل إدارة امتازت

بالدينامية والكفاءة والاستنارة<sup>(٢)</sup> .  
وتفريعاً على هذا سيكون تناولنا للسياسة الخارجية القطرية وتوجهاتها على ضوء الواقع المعاصر كما يجري تطبيقه والعمل به حالياً وفق الأسس والمركيزات الرئيسية لهذه السياسة .  
لكن قبل الاقدام على معالجة هذه التوجهات . يحسن بنا أن نشير إلى أن قطر كدولة مستقلة ظهرت على المسرح الدولي عام ١٩٧١ ( تاريخ حصولها على استقلالها )<sup>(٣)</sup> وبدأت آنذاك تستقطب الاهتمام الدولي كدولة ناشئة حديثة ، ومما يستر لها ذلك ما قبض الله لها من ثروة بترولية جاد بها برها ويحررها سخرتها لتشييد وطن عصري له مقوماته وسماته .  
ومن ثم فإن عامل البترول في اعتقادنا من العوامل الجوهرية والمؤثرة في بناء وصنع السياسة الخارجية . وذلك في ضوء ما أشار إليه علماء السياسة من وجود عوامل عديدة تمل على الدولة انتهاز سياسة خارجية تحدد من خلالها أهدافها واستراتيجيتها . ومن هذه العوامل على سبيل المثال العامل الجغرافي والسكاني والثقافي ، والأيدولوجي والديني والاقتصادي<sup>(٤)</sup> . كما يضيف البعض الآخر عوامل أخرى مثل الأنظمة السياسية والحكومية والعسكرية<sup>(٥)</sup> وإن هذه العوامل وإن تعددت إلا أنها في حقيقة الأمر تشكل الأساس الذي تبنى عليه أهداف وصياغة أية سياسة خارجية .  
ونحن مع تقديرنا لعامل البترول وما يؤديه من دور فعال على مسرح الساحة العالمية بالنسبة لقطر ، إلا أنه يجب ألا

يغيب عن ذهننا ما للموقع الجغرافي لقطر من أهمية من حيث توسطها في الخليج كشبه جزيرة وارتباطها بالعالم برأ وبحراً وجواً مما جعل لها استراتيجية مميزة .  
والا نغفل ايضاً عامل السكان في هذا المجال . فلقد أتاح لها هذا العامل خاصية فريدة تحلت في شعبها - حيث تتميز كباقي الشعوب الخليجية - بوحدة سكانية متجانسة انعدم فيها الانقسام العرقي وخلت بالتالي من أية أقلية قد تسبب إرباكاً لسياسة الدولة أو تشكل عامل ضعف في اتخاذ القرارات<sup>(٦)</sup> . كما هو حاصل في بعض البلدان التي تعاني من مثل هذه التمزقات . وان محدودية عدد السكان والقرب القائم بين الأسر والعائلات بحكم هذا الحجم السكاني قد أعطى هذا العنصر عمقاً وفعالية في صياغة السياسة الخارجية وتحديد أبعادها . هذا فضلاً عما لعامل الدين من عميق الأثر . إذ يستوحى منه صانعو السياسة الخارجية تعاليم الدين الإسلامي السمحاء ، وأيدولوجيته في جعل أسس السياسة الخارجية مرتكزة على تلك التعاليم وإرساء علاقات الدولة على أساسها<sup>(٧)</sup> . ناهيك عن ان استقرار النظام السياسي وما يستتبعه من وجود مؤسسات واحدة ورسمية ، خالية من الأحزاب السياسية والمؤثرات الأخرى قد أعطى هذا العنصر الهام دوراً نشطاً في السياسة الخارجية تحقق من خلاله أهدافها الجوهرية المرجوة .  
وقبل الشروع في تحديد مكونات السياسة الخارجية وإبراز علاماتها ، لابد لنا أن نخرج بالإشارة إلى الخلفية

(٧) انظر رسالتنا للدكتوراه « نظام الحكم في دول الخليج ، دراسة مقارنة لكل من قطر والكويت والبحرين ، مقدمة إلى كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة القاهرة ١٩٨٢ . ( الباب الأول ، الفصل الثاني ، السكان والوحدة العرقية ) .

١٩٧٦ ، القاهرة ، ص ٣١١ .  
(٥) د. فاضل زكي محمود : السياسة الخارجية وإبعادها في السياسة الدولية ، مطبعة شفيق ، بغداد ، الطبعة الأولى ، ١٩٧٥ ، ص ١٠٠ - ١٠٤ .  
(٦) د. يوسف عبيدان : المؤسسات السياسية في دولة قطر . بيروت ، ١٩٧٩ ص ٣٠٢ .

(2) Mansfield, Peter - The Arabs - Penguin Books LTD, Harmond Sworthe, Middle Sex, England, 1980, PP: 379-380.

(٣) حصلت دولة قطر على الاستقلال يوم ٢ سبتمبر ١٩٧١ .

(٤) د. بطرس غالي ود. محمود خيرى عيسى : المدخل في علم السياسة . الطبعة الخامسة

## → التوجهات المعاصرة للسياسة الخارجية في دولة قطر

التاريخية للتطور التاريخي والسياسي لقطر . حتى تتضح لنا الصورة الواقعية لما عليه السياسة الخارجية . ومن هذا المنطلق نستطيع القول أن قطر في مجال علاقاتها السياسية الخارجية مع العالم قد مرت بثلاث فترات حاسمة هامة في تاريخها السياسي ، اتسمت كل فترة منها بخصائص معينة يمكن تتبعها وفق التسلسل الزمني على النحو التالي :

١ - الفترة الأولى : وهي تمثل فترة ما قبل الحماية البريطانية ، وقد كانت قطر خلالها أشبه بالمجتمع البسيط يتسم بالبساطة والفقر في الموارد والسكان وتأخر وسائل الاتصال وانعدامها . ونتيجة لهذا لم تكن مطمئناً لأحد وهذه السمة كانت تنسحب على جميع الإمارات الخليجية . وفي ظل هذه الوضعية لم يكن ينتظر أن تكون هناك علاقات خارجية مع العالم لعدم وجود الأسباب الدافعة إلى ذلك بناء على تلك المسوغات<sup>(٨)</sup> بيد أن ذلك كله لا ينفي بالطبع أنه كانت لقطر علاقات مع جاراتها إمارات الخليج العربي خاصة في ميادين التجارة والنقل بحكم العوامل الجغرافية والحضارية والثقافية ، والصلات الوثيقة ، بل كانت لها علاقات قديمة بدول كبرى قبل فرض الحماية مثل المملكة المتحدة والهند ، وكلها علاقات لا تتعدى النطاق التجاري المحدود لكونها إمارة فقيرة المورد والسكان<sup>(٩)</sup>.

٢ - أما الفترة الثانية : فهي التي يمكن أن تسمى عهد الحماية ، وهي تمتد من العام ١٩١٦ تاريخ إبرام اتفاقية الحماية بين قطر وبريطانيا وحتى عام ١٩٧١ حين بزغ فجر الاستقلال ، وتمثل هذه الفترة مؤشراً بارزاً في التاريخ السياسي القطري ، فطبقاً لهذه الاتفاقية ارتبطت قطر في مجال العلاقات الدولية بنوع من العلاقات الخارجية مع بريطانيا على شاكله الإمارات الخليجية الأخرى والتي لم تنفك من هذا الرباط إلا في عام ١٩٧١م حين حصلت على الاستقلال كما اشرنا وتخلصت بالتالي من التبعية وحل محلها معاهدة صداقة أبرمت بين البلدين على غرار ما فعلت أيضاً بقية الإمارات الأخرى في المنطقة<sup>(١٠)</sup>. ولقد ترتب على هذه الحماية ، كما يشير إلى ذلك فقهاء القانون وعلماء السياسة تكييف قانوني مؤداه أن سيادة الدولة في الشؤون الخارجية مقيدة بالتبعية وتخضع للدولة والحماية التي تتولى تمثيل مصالحها في الخارج وتوجيه سياستها الخارجية<sup>(١١)</sup> وفي أثناء فترة الحماية ، أعلن عن الاكتشافات البترولية في البلاد ، وبه بدأت معالم النهضة العصرية تبرز إلى الوجود . ومقومات هذه الإمارة الناشئة وأجهزتها تتكامل إدارياً وتنظيمياً<sup>(١٢)</sup> وبدأت علاقاتها مع العالم تبعاً لذلك تتشعب والتزاماتها تتنوع ، فشرعت بادئ الأمر في إقامة علاقات وثيقة مع جاراتها إمارات الخليج

في الميادين الفنية والثقافية عن طريق إمداد الإمارات التي حرمت من كنوز النفط بالمدرسين والمدارس وإرسال البعثات التعليمية ، ثم بدا لها أن توسع من دائرة هذه العلاقات لتساهم حسب امكاناتها في بعض الميادين الثقافية والاقتصادية أيضاً مع البلاد العربية بغية ترسيخ علاقاتها . فتسنى لها في هذا الصدد الانضمام كمراقب في الجامعة العربية خاصة في مجالات التعليم والشئون الاجتماعية والاقتصادية . ثم الانضمام إلى منظمة اليونسكو ومنظمة العمل الدولية . ومن الملاحظ أن كل هذه الخطوات قد اتخذت بالرغم من أن البلاد ما زالت مرتبطة مع بريطانيا بمعاهدة حماية ترعى خلالها الدولة الحامية شئونها الخارجية كما اشرنا . غير أن هذا الاجراء لم يثر أية ردود فعل من جانب بريطانيا .

إذن يمكننا القول بناء على ما تقدم أن أمر العلاقات الخارجية والانفتاح على العالم قد بدا طبيعياً نتيجة تصدير الزيت بكميات تجارية وما يستدعيه من ارتقاب منتظر لتوسع نشاط الإمارة في الخارج .

٣ - أما الفترة الثالثة : فهي التي يمكن أن نطلق عليها فترة استواء التنظيمات على سوقها وما يمكن أن يعكسه هذا التطور على صعيد العلاقات بين قطر والعالم الخارجي وهي تمتد من العام ١٩٦٥ وحتى العام ١٩٨١ م . وقد حفلت هذه الفترة بالكثير من التطورات في كافة الميادين ، فالقوانين والتشريعات قد توالى في الصدور تبعاً والبعثات الدراسية أخذت في التوافد على جامعات العالم ، والعلاقات الاقتصادية والتجارية مع دول العالم

الآتية :

Elbaharna. H. Mohammed - Legal Status of The Arabian Gulf States, Second Edition, Beirut, 1975, Library, Lebanon.

د. محمد كامل ليلة : النظم السياسية . الدولة والحكومة . دار الفكر العربي ١٩٧١ ص ١٦٥

د. طعيمة الجرف : نظرية الدولة والاسس العامة للتنظيم السياسي ، مكتبة القاهرة الحديثة ، القاهرة ، ١٩٦٤ ص ١٦٥

(٨) د. يوسف عبيدان . المؤسسات السياسية في دولة قطر . مرجع سابق ص ٢٩٧ .

(٩) انظر في هذا كتاب : Zahlan Rosemarie Said - The Creation of Qatar. Groom Helm, London, 1979.

(١٠) انظر : Ramahi, Seif A. Elwady - Economics and Political Evolution in the Arabian Gulf States, New York, Carlton Press Inc. 1973, PP. 103-106.

(١١) انظر الجزء الخاص بمفهوم الحماية في المراجع

١٨٩ - ١٩١ .

د. حسين محمد البحارنة : التطورات القانونية والدستورية في دول الخليج العربي ( محاضرة أقيمت في الدورة الدبلوماسية الثالثة - وزارة خارجية الكويت ) ١٩٧٢ مطبعة حكومة الكويت .

(١٢) د. جمال زكريا قاسم : الخليج العربي ، دراسة لتاريخه المعاصر ١٩٤٥ - ١٩٧١ - المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم ، القاهرة ١٩٧٤ ص ١٦٢ .

أصبحت أمراً لا غنى عنه ، إلا أنه مما يسترعى الانتباه في هذه الفترة ، كما أشرنا تضافر مجموعة من الأحداث سارعت بشكل أو بآخر على الانفتاح سواء على الساحة القطرية أو الإقليمية . ففي أواخر عام ١٩٦٧ وأوائل عام ١٩٦٨ أعلنت بريطانيا عزمها على الانسحاب من منطقة الخليج<sup>(١٣)</sup> مع ما يفرضه قرار الانسحاب من حتمية مواجهته بعدة طرق في اتجاه ملء الفراغ الذي يسنجم عن هذا الانسحاب كما روجته أجهزة الاستخبارات في الغرب . وتحقيقاً لهذا الهدف تداعت الإمارات الخليجية وهي قطر والبحرين و ( دولة الإمارات العربية المتحدة الآن ) للاجتماع ومنعشة ما سيصادف القرار انف الذكر من نتائج . وتمخص الاجتماع عن صدور إعلان بقيام اتحاد تساعي بين تلك الإمارات ، وضعت أسسه اتفاقية دبي المبرمة في ١٩٦٨/٢/٢٨ والتي ساهمت قطر مساهمة كبيرة في إعدادها<sup>(١٤)</sup> ومما لا شك فيه أن هذه المبادرة من جانب قطر تعتبر دليلاً على التطلع لانتهاج سياسة وحدوية في نطاق منطقة قل أن يوجد في العالم روابط مثلاً يربطها ببعضها . غير أن التوفيق لم يصاحب هذا الاتحاد . وحالت الخلافات دون بروزه على المسرح الخليجي بسبب اتساع هوة الانقسامات بين الإمارات في الكثير من المسائل بالرغم من جهود الوساطة التي بذلتها كلا من السعودية والكويت وبريطانيا والتي لم تغلح في راب الصدع وتلين المواقف ، مما دفع بالبحرين إلى إعلان - الاستقلال ، وتلا ذلك قيام اتحاد سباعي نتج عنه قيام دولة الإمارات العربية المتحدة ، الأمر الذي لم تجد معه قطر بدا من انتهاج سبيل الاستقلال الذي أعلن يوم ٣ سبتمبر

عام ١٩٧١م<sup>(١٥)</sup>

ومن الأحداث التي تشكل معلماً بارزاً في هذه الفترة كذلك ما أقدمت عليه حكومة قطر - بإصدارها المرسوم بقانون رقم (١١) لسنة ١٩٦٩ بإنشاء إدارة للشئون الخارجية . يكون من بين اختصاصاتها اقتراح سياسة خارجية عامة للدولة ، وخطة للعمل تطابق هذه السياسة بالنسبة لكل شأن من الشئون الخارجية ، وكذلك تتبع السياسة الدولية ، واستطلاع الأحداث والتطورات العالمية وإعداد التقارير اللازمة عن هذه الأمور . والقيام بالدراسات اللازمة التي ترمى إلى دعم وتنمية الروابط الاتحادية بين قطر والإمارات العربية ( إذ أنشئت هذه الإدارة ، ولما تزل قطر عضواً في الاتحاد التساعي المزمع إقامته والذي لم يكتب له النجاح كما أسلفنا ) . وكذلك بحث أفضل الوسائل لتعزيز أواصر الصداقة والمودة وإنماء العلاقات السياسية والاقتصادية والتجارية والثقافية بين قطر والبلاد العربية خاصة والدول الأخرى بوجه عام<sup>(١٦)</sup> وأساق المذكرة التفسيرية المصاحبة لهذا المرسوم تبريرات انشاء هذه الإدارة . فأبانت أن إنشاءها بات أمراً ضرورياً إزاء ما حققته قطر من تقدم شامل في كافة المجالات . وما ترتب على ذلك من اتساع علاقاتها بالعالم الخارجي . ولتشكل هذه الإدارة مع نظيراتها المماثلة في الإمارات الأخرى نواة لوزارة الخارجية الاتحادية ، الأمر الذي ينفي فيما بعد أي وجود لمثل هذه الإدارة حال قيام الاتحاد<sup>(١٧)</sup> . وهكذا نرى أن إنشاء إدارة تختص باقتراح سياسة خارجية للدولة قد جاء انعكاساً لازدياد صلات الإمارة بالعالم وإسهامها الإيجابي في المشاركة مع بقية الدول عن

طريق المؤتمرات والندوات بما يجعل لها دوراً نشطاً وفعالاً .

ومما يستوجب الوقوف عنده أن هناك خطوة رائدة تفردت بها قطر عن باقي إمارات المنطقة كما يشير بذلك - المحللون والمراقبون خاصة في الأمم المتحدة وهي مبادرتها إلى إصدار نظام أساسي مؤقت للحكم في ٢ أبريل سنة ١٩٧٠ يعد بمثابة دستور للدولة . وقد نص على انتهاج سياسة خارجية ، ووضع في صلب نصوصه الاطارات المكونة لها . ويأتي صدور هذا النظام المؤقت متوافقاً مع الدستور المؤقت لاتحاد الإمارات التساعي الذي نص على حق كل إمارة في الاتحاد في أن يكون لها دستور شريطة عدم تعارض أحكام هذا الدستور مع الدستور الاتحادي . وتبع إعلان الاستقلال مباشرة بدء مرحلة الانفتاح باستقبال سفراء الدول الأجنبية ، وظل الحال كذلك ، حتى قيام الحركة التصحيحية يوم ٢٢ فبراير ١٩٧٢ بقيادة الشيخ خليفة بن حمد ( الأمير الحالي ) وتوليه على إثرها مقاليد الحكم بمبايعة إجماعية من الأسرة الحاكمة والقوات المسلحة والشعب كما أشرنا ، وأعقب هذه الحركة صدور تعديل للنظام الأساسي المؤقت الصادر عام ١٩٧٠ . تناول بعض الأحكام وأطلق عليه النظام الأساسي المؤقت المعدل للحكم في قطر وذلك بتاريخ ١٩/٤/١٩٧٢ . وجاء مطابقاً تماماً لذات المبادئ الموجهة للسياسة الخارجية التي وردت في النظام الذي سبقه . ولا يزال العمل مستمراً بهذا النظام المؤقت في الفترة الانتقالية التي لم ينته أمدؤها بعد ، وعلى ذات الأسس المحددة للسياسة الخارجية المدونة فيه . وأصبح لقطر نتيجة هذا الانفتاح أكثر من (٢٨) سفارة دائمة

(١٦) انظر : مجموعة قوانين قطر - وزارة العدل ، إدارة الشئون القانونية ، المجلد الاول ، الدوحة من ٢٩٠ .

(١٧) المذكرة التفسيرية للمرسوم رقم (١١) لسنة ١٩٦٩ بإنشاء إدارة للشئون الخارجية ( في مجموعة قوانين قطر - المجلد الاول - المرجع السابق من ٢٩١ ) .

(١٥) انظر :

- د. صلاح العقاد : اتحاد الإمارات في الخليج العربي ( السياسة الدولية ) العدد ١٥ لسنة ١٩٦٩  
- وثائق حكومة قطر حول اتحاد الإمارات الغربية ١٩٦٨ ، ١٩٧١ حكومة قطر . مكتب مستشار الأمير - الدوحة .

(١٣) انظر : أحمد يوسف أحمد : السياسة البريطانية بعد هزيمة حزب العمال ، ( السياسة الدولية ، العدد ٢٢ ، ١٩٧٠ ) .

(١٤) د. حسن كامل : مسودة اتفاقية دبي سنة ١٩٦٨ مقدمة إلى الاتحاد ، مكتب مستشار الأمير . وثائق حكومة قطر لاتحاد الإمارات العربية ، قصر الدوحة .

## → التوجهات المعاصرة للسياسة الخارجية في دولة قطر

خطابات أمير الدولة وتصريحاته الصحفية ، وأحاديثه في كافة المناسبات بصدد مختلف القضايا والمشكلات المحلية والإقليمية والدولية نستطيع تلمس التوجهات على النحو التالي :

أولاً : التوجه الخليجي :

قد يتبادر إلى الأذهان أن التوجه القطري تجاه الخليج ، إنما هو وليد الأمس القريب . ولم تبدأ خيوطه إلا منذ العام ١٩٦٨ حيث انصرفت الجهود لاقامة الاتحاد التساعي ، كما أشرنا ، لكن هذه النظرة الضيقة فيها مفاجأة للحقيقة ومغالطة لمنطقة التاريخ . فإن قطر كإمارة خليجية منذ بداية نشأتها كانت على وعي كامل بدورها في المنطقة عن طريق التلاحم بين شعبيها وشعوب الخليج الأخرى . ذلك التلاحم الذي انصهر في الماضي عبر قساوة الحياة وشح الأرض والام البحر ، فكانت تعيش مع الشعب الخليجي في هذه البقعة الجغرافية ، نفس النمط وذات المصير ، ولذلك ما إن تفجرت ينابيع الثروة البترولية في أراضيها وفاض الخير عليها حتى بادرت تلقائياً وبمعزل عن أية أغراض سياسية وبدافع من الأخوة والمشاركة الوجدانية إلى إشراك شعوب الإمارات الخليجية الأخرى في نعم هذه الثروة نتيجة حرمانها من كنوز النفط وتأخر استخراجها في بلدانها . فكان تحركها منذ منتصف الخمسينيات ببناء المدارس وفتحها وتزويدها بالمدرسين وبالكتب والمناهج على نفقتها والمساهمة كذلك في إرسال عدد من أبنائها في بعثات دراسية خارجية لاستكمال تعليمهم<sup>(١٩)</sup> ثم بدأ هذا التوجه صوب الخليج يتخذ منحني آخر له مغزاه الجوهري وذلك منذ الستينيات ، وتحديدأ في العام ١٩٦٤ حين طرحت قطر مبادرة تهدف إلى توحيد « العملة النقدية » في الخليج كلبنة في طريق الوحدة<sup>(٢٠)</sup> وليصبح لعرب الخليج

الأساسي .

٢ - الحرص على القيام بدور إيجابي في اتجاه تحقيق ذلك التعاون عن طريق حضور كافة المؤتمرات واللقاءات والاجتماعات والندوات سواء على مستوى القمة أو المستوى الوزاري أو المستويات الأخرى . والاشتراك في اتخاذ القرارات التي تتمخض عنها .

٣ - اتخاذ العديد من المواقف عن طريق طرح المبادرات السياسية أو الاقتصادية أو الاجتماعية أو التقدم بأوراق عمل تساهم في معالجة تلك الموضوعات<sup>(١٨)</sup> ويمكن لنا أن نذكر في هذا الصدد أن أمير دولة قطر هو صاحب الفكرة المأداة بإقامة السوق الخليجية المشتركة وأول المبادرين بطرقها إيماناً منه بأنها مقدمة لخطوة سياسية أكبر في اتجاه وحدة منطقة الخليج ومازالت هذه الفكرة تجد صداها وتستحق الدرس والتمحيص ، ويمكن أن تجد تطبيقاً لها في ضوء الواقع الذي تمر به المنطقة الخليجية .

وبعد الوقوف على هذا التطور في نطاق العلاقات الخارجية نحاول تأصيل توجهات السياسة الخارجية وتطوراتها وطبقاً لما جاء في النظام الأساسي المؤقت المعدل وسياسة التنسيق القائمة بين الأسرة الخليجية عبر مجلسها التعاوني الحالي .

التوجهات المعاصرة للسياسة الخارجية في دولة قطر :

إن العوامل التي أشرنا إليها أنفا قد ساهمت في وضع إطار يمكن من خلاله صياغة سياسية خارجية ذات أهداف محددة . وثوابت واضحة ، تأخذ في اعتبارها تلك المعطيات . ومن مطالعة

وثلاث قنصليات عدا السفارات غير المقيمة والتي تغطي معظم بلدان العالم .

ومنذ عام ١٩٨٠ بدأ التعاون في منطقة الخليج يأخذ شكلاً من أشكال التنظيم السياسي الجماعي على المستوى الإقليمي . ذلك التعاون الذي اتجهت إليه هذه البلدان في تنظيم ما بينها من علاقات والذي توج بقيام مجلس التعاون الخليجي عام ١٩٨١ وما يرمى إليه من سياسات تنسيقية في مختلف المجالات ولاسيما في مجال السياسة الخارجية . مما كان له أثر على المسرح الدولي بتوجيه الانظار إلى هذه البلدان ودراسة واقعها وسياساتها الخارجية في ضوء هذا التكتل السياسي الإقليمي . والذي يعد في نظرنا لبنة على طريق التقدم والوعي السياسي الرشيد والإدراك السليم لمطالبات الواقع والمستقبل . وتفريعاً على هذا ينصب اهتمام دولة قطر في الوقت الحاضر على الإسهام في شتى المجالات إقليمياً وعربياً ودولياً عبر مجلس التعاون الخليجي باعتباره تنظيمأ إقليمياً دولياً يرفع السياسات التنسيقية . وتعبير دولة قطر عن مواقفها من كافة القضايا في هذا الصدد من خلال التنسيق مع بقية دول المجلس . وفي هذا الإطار فإن نشاط الدبلوماسية القطرية يتمثل فيمايلي :

١ - التعاون والتنسيق مع بقية دول المجلس في كافة المجالات السياسية والاقتصادية والثقافية والاجتماعية وما يتفرع عنها من أنشطة مختلفة تحقيقاً لسياسة التعاون التي يتبناها المجلس وطبقاً لما هو منصوص عليه في نظامه

البيروتية « فبراير ١٩٧٣ » في مجموعة الأحاديث الصحفية لأمير قطر ( وزارة الإعلام ١٩٧٦ ) .

العربية المتحدة . هم طلائع من تلقوا تعليمهم في مدارس قطر ، وأتموا تعليمهم الجامعي على نفقة الحكومة القطرية .

(٢٠) حديث صحفي لأمير قطر مع مجلة الحوادث

(١٨) انظر : النظام الأساسي المؤقت عام ١٩٧٠ ( الباب الثاني ) .

(١٩) هناك الكثير من المسؤولين القيايين الذين يشغلون مناصب رفيعة في دولة الإمارات

دينارهم العربي بمنطقة تضاهي في قوتها منطقة الدولار والاسترليني<sup>(٢١)</sup> ومنذ عام ١٩٦٨ وحتى ١٩٨١ أخذ التوجه نظرة أكثر شمولية إزاء المنطقة ، وهو توجه ذو صبغة سياسية يرتبط بوحدة المصير التي تواجهها المنطقة الخليجية ففي عام ١٩٦٨ كانت الاهتمامات تجري على قدم وساق لقيام الاتحاد التساعي كما ذكرنا . الأمر الذي برز بشكل واضح في النظام الأساسي المؤقت عام ١٩٧٠ ، حين عبر عن الإيمان بهذا التوجه ثم كان الانجاز السياسي الكبير في العام ١٩٨١ حين أنشئ مجلس التعاون الخليجي كما أسلفنا .

ومنذ قيام المجلس ، وارتكازه على سياسات « التنسيق » فيما بين دوله ، والدبلوماسية القطرية طبقاً لهذا المفهوم نسير على أساس التوافق التام ، والتطابق الكامل في وجهات النظر والمواقف إزاء العديد من القضايا والمشكلات سواء الداخلية منها أو الإقليمية أو الدولية . إذ هناك ما يشبه الاجماع الواحد بصدها ، بحيث غدت السياسة الخارجية القطرية جزءاً من سياسة المجلس في اتخاذ القرار وتحديد الالتزام ، وذلك ما تؤكدته نصوص البيانات الختامية التي تصدر في أعقاب مؤتمرات القمة الخليجية ، إذ تنطوي على

(٢١) بالفعل أبرمت اتفاقية في العام ١٩٦٥ بين كل من قطر والبحرين والإمارات الخليجية الأخرى لإصدار عملة واحدة ، ولكن اعترضتها صعاب جمة ، مما دفع بكل من قطر ودبي لإصدار نقد خاص بهما حسب الاتفاقية المبرمة بينهما في عام ١٩٦٧ ، ثم أصبح لكل من قطر ودبي النقد الخاص مهما بعد استقلال قطر وانضمام دبي إلى دولة الإمارات العربية المتحدة .

والأمل كبير في أن يحقق مجلس التعاون الخليجي هذا الحلم الذي يراوده الشعوب الخليجية حتى يكون للخليج نقد واحد خاص به . ونحسب أن الدراسات جادة في هذا الصدد وفق إطار سياسة التنسيق التي يهدف إليها المجلس للوصول بدوله إلى التكامل والاندماج .

(٢٢) تعدد هذه المسألة من المسائل الجوهرية التي تظفي على اهتمامات المجلس وأية ذلك هو

مبادئ ثابتة هي خلاصة ما يتم التوصل إليه من قرارات في شأن مسائل سياسية تهم دول المجلس طبقاً لأولوياتها في اهتمام الدبلوماسية الخليجية ، وهذا القرارات تظهر بصورة متكررة في الاجتماعات الدورية سواء على مستوى القمة أو على المستويات الوزارية الأخرى . وقد يكون من الضروري الإشارة إلى بعض هذه المسائل والقضايا للوقوف على سياسة المجلس تجاهها ، بالنظر لما لهذه القضايا من انعكاسات تؤثر على مسيرة المجلس ، وتزيد من همومه ، وبالمقابل فإن حل بعضها يؤدي إلى نتائج إيجابية ، تعزز مكانة المجلس . وتعطيه القدرة على تخطي ما يعترضه من صعاب وسلبات وتوفر له سبل التقدم توجهاً للأهداف التي يرمى إليها . ويكفي أن نعرض لبعض هذه المشكلات الهامة على سبيل المثال لا الحصر ، وذلك وفق الترتيب التالي :

#### ١ - مسألة الأمن الخليجي :

هذه المسألة هي الشغل الشاغل لدول المجلس لما ينجم عنها من تهديد للمنطقة وزعزعة للاستقرار فيها ، ولذلك فإن التصور القطري لهذا المفهوم لا يعدو أن يكون هو التصور الخليجي ذاته ومفاده أن أمن الخليج هو من مسؤولية دوله وشعوبه فقط<sup>(٢٢)</sup> وأنه باستطاعة دوله تحمل هذه

تكررها في كل مؤتمرات القمة والمؤتمرات الأخرى . حتى تلك التي تناقش الموضوعات الفنية - ( انظروا قوائم مؤتمرات القمة الخليجية الأول والثاني والثالث والرابع الأجزاء ١ و ٢ و ٣ و ٤ ) في وثائق مجلس التعاون لدول الخليج العربية . إغداد وكالة الأنباء القطرية - وزارة الاعلام - ١٩٨٢ - ١٩٨٤ مطابع الدوحة الحديثة .

(٢٢) للوقوف على مفهوم الأمن الخليجي بكل أبعاده طالع :

١ - د. يحيى حلمي رجب : مجلس التعاون لدول الخليج العربية رؤية مستقبلية دراسة قانونية سياسية اقتصادية مكتبة دار العربية للطباعة والنشر ، الكويت ، الطبعة الأولى ١٩٨٢

ب - نص الحديث الصحفي لأمير قطر لصحيفتي لوند الفرنسية بتاريخ ٢٩/١٠/٧٥ ص ٩٦ وصدى الأسبوع البحرينية العدد

المسؤولية . والمجلس بهذا الموقف إنما يسجل معارضته لمحاولات الدول الكبرى التدخل في شئون المنطقة ، وبالتالي إبعادها عن الصراعات الدولية بما في ذلك معارضة تواجد الأساطيل العسكرية والقواعد الأجنبية وذلك لتكون المنطقة بعيدة عن مثل هذه التوترات ابتغاء مصلحتها ومصلحة الأمن والسلام في العالم<sup>(٢٣)</sup>

#### ٢ - الحرب العراقية الإيرانية :

تزامن نشوب هذه الحرب مع قيام المجلس ، ومنذ اندلاعها وهي تحتل مكان الصدارة في سلم أولويات المجلس حتى باتت تشكل الهاجس الأكبر لهذه الدول ، خاصة بعد ما لوحظ أن هذه الحرب لم تعد محصورة في دائرتها بين البلدين وإنما امتدت آثارها لتشمل بلداناً خليجية أخرى . مما يجعل الأمن والاستقرار في المنطقة عرضة للخطر ، كالاغتيال على الناقلات البترولية في الخليج ( حرب الناقلات ) وتفجير الألغام في مياهه وتلويثه ببقع الزيت والتهديد بإغلاق مضيق هرمز في وجه الملاحة ، هذا فضلاً عما تسببه هذه الحرب من نتائج ضارة على الأوضاع الداخلية ، من حوادث عنف وتفجيرات واغتيالات تؤدي بالطبع إلى إشاعة جو من الفوضى واضطراب الاستقرار والأمن الداخلي<sup>(٢٤)</sup> وكل هذه العوامل تجعل دول

٢٩٨ بتاريخ ٢٤/٦/٧٦ ( مجموعة الأحاديث الصحفية لأمير قطر ) مرجع سابق ص ٨٤ ج - د . اسماعيل صبري مقلد : أمن الخليج والأبعاد الاستراتيجية والسياسية ، مجلة السياسة الدولية ، العدد ٧٠ أكتوبر ١٩٨٢ م ، ص ٢١٩ وما بعدها

د - د. محجوب عمر : أمن الخليج والصراع الاسرائيلي ، مجلة المستقبل العربي ، العدد ٣٠ ، ١٩٨١ ، مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت ، لبنان .

(٢٤) نأخذ على سبيل المثال حوادث التفجيرات الأمنية التي حدثت في الكويت منذ عامين وما أدت إليه من تفجير بعض المنشآت البترولية وبعض المصالح ، وكذلك محاولة الاعتداء على موكب أمير الكويت وقبلها ما جرى منذ ثلاث سنوات في البحرين عن محاولة قلب النظام وكل هذه انعكاسات للحرب العراقية الإيرانية .

## التوجهات المعاصرة للسياسة الخارجية في دولة قطر

الحقوق وقواعد الشرعية الدولية ، وتتخلص سياسة مجلس التعاون تجاه هذه القضية فيما يأتي :

١ - الدعم المطلق لكل الجهود المؤيدة لنضال الشعب الفلسطيني من أجل استرداد وطنه وتقرير مصيره وإنشاء دولته المستقلة على أرضه ومساندة كل جهد يبذل في هذا الاتجاه سواء على الصعيد العربي أو الإسلامي أو الدولي ، وفي سبيل تحقيق هذا المطلب تدعم دول المجلس الثورة الفلسطينية مادياً ومعنوياً ، وبكافة الوسائل<sup>(٢٧)</sup> .

٢ - التأكيد على انسحاب إسرائيل الكامل من جميع الأراضي المحتلة بما فيها القدس الشريف وإزالة المستعمرات الإسرائيلية المقامة على الأراضي العربية باعتبار أن تنفيذ هذه الشروط يكفل الحل العادل للقضية الفلسطينية وما يستتبع ذلك من توطيد السلام الكامل في الشرق الأوسط . وتدللاً على هذا ، أيدت دول المجلس مبادرة الملك فهد التي طرحها في مؤتمر فاس بما سمي « مشروع السلام العربي » لتشكيل قواعد للسلام الشامل في المنطقة ، وبلورة هذه القواعد إلى موقف موجد يكسبها بعداً وغطاء خليجياً من خلال موافقة دول المجلس على ما جاء فيها لتحقيق تسوية نهائية مشرفة ومقبولة<sup>(٢٨)</sup> . وتتحرك الدبلوماسية الخليجية على أساس من هذه المبادرة سيما بعد أن حازت على التأييد في المحافل العربية والدولية .

٤ - القضية اللبنانية :

نالت هذه القضية أيضاً نصيباً من

التوجهات العامة للمجلس والقيام بزيارات متكررة على أعلى المستويات للبلدين<sup>(٢٩)</sup> لسماع وجهات النظر وعرض تصورات الحل مع الاستعداد مادياً ومعنوياً لتنشيط قنوات الاتصال الدبلوماسي مع كافة المنظمات الدولية والدول ذات العضوية الدائمة في مجلس الأمن لوضع نهاية مشرفة لهذه الحرب ، بعد ما أصبحت مصدراً لإهدار الطاقات وتدمير الاقتصاد ، وخراب العمران في البلدين بوجه خاص ودول المنطقة بوجه عام . وقد استمرت جهود دول المجلس قائمة ومستمرة بشأن هذه الحرب حتى تم مؤخراً وفي شهر يوليو ١٩٨٨ الماضي توصل البلدين إلى اتفاق لوقف إطلاق النار وقبول التفاوض في إطار الأمم المتحدة .

إن انتهاء هذه الحرب بلا شك من شأنه أن يمهّد السبيل لتسوية النزاع الذي سيساهم بصورة فعلية في استقرار المنطقة وإزالة عقبة كبرى أمام طريق نهضتها ومستقبلها .

٣ - قضية الشرق الأوسط والقضية الفلسطينية :

تسعى دول مجلس التعاون من خلال قضية الشرق الأوسط إلى أن يتم تسوية المسألة الفلسطينية التي تعتبر جوهر تلك القضية تسوية عادلة ومنصفة تراعي

المجلس أول المتضررين منها وتفسح المجال لتدخلات القوى الخارجية<sup>(٣٥)</sup> ولهذا حرص المجلس منذ لحظة نشوب الحرب على انتهاج سياسة قوامها مايلي :

١ - مناشدة الطرفين الإسلاميين المتحاربين وقف إطلاق النار فوراً .

٢ - دعوة الدولتين إلى الجلوس على مائدة المفاوضات لتحقيق تسوية عادلة تحفظ حقوقهما .

واهتمام بهذه السياسة كان تحرك المجلس بكافة السبل لاحتواء هذه الحرب ، وبذل قصارى الجهد لإنهائها بالطرق السلمية ، باعتبار أن طرقي النزاع ينتميان كما هو معروف إلى المجموعة الإسلامية واعتبار دول الخليج كذلك الأقدر على تفهم طبيعة منازعات المنطقة حتى تبقى داخل إطارها الإقليمي نأياً بها عن التدخل وجلب التوتر . ومن هنا نشطت الدبلوماسية الخليجية في هذا الإطار متبعة خطأ واضحاً يساهم إيجابياً في إنهاء هذا النزاع يتمثل فيمايلي :

١ - تأييد الجهود المبذولة في سبيل إيقاف هذه الحرب على كافة الأصعدة سواء منها ما يتم في إطار المنظمة الدولية أو جامعة الدول العربية أو منظمة المؤتمر الإسلامي ، أو حركة عدم الانحياز .

٢ - القيام بمبادرات تستهدف الوساطة وبذل المساعي الحميدة من خلال

(٢٥) في هذا المجال تشير إلى محاولات بعض الدول الكبرى كبريطانيا وأمريكا لتأمين سلامة ناقلات البترول برفع الاعلام البريطانية والأمريكية عليها ، ثم إقدام أمريكا على ضرب المنشآت الإيرانية كرد فعل على عدم استجابة إيران للجهود السلمية الدولية وعدم رضوخها لما اتخذ من قرارات ومناشدات بشأن وقف هذه الحرب .

(٢٦) نذكر على سبيل المثال ما قامت به كل من الكويت ودولة الإمارات العربية ، نيابة عن المجلس ، من جهود وساطة ومسانع تمثلت في

زيارة وزير خارجية البلدين لكل من العراق وإيران ( انظر البيان الختامي للدورة الرابعة للمجلس الأعلى لمجلس التعاون المنعقد بالدوحة بتاريخ ١٩٨٢/١١/٩ ) . وثائق مجلس التعاون لدول الخليج العربية - الجزء الثالث . (٢٧) نذكر هنا أن السعودية والكويت وهما عضوان في مجلس التعاون اختيرا ضمن اللجنة السباعية العربية التي شكلها مؤتمر القمة في العرب منذ ثلاث سنوات للاتصال بالدول ذات العضوية الدائمة في مجلس الأمن لشرح وجهة نظر الجانب العربي ، ومتابعة الجهود المبذولة

لحل مشكلة الشرق الأوسط . (٢٨) انظر مبادرة الملك فهد (مشروع السلام العربي) في مؤلف د . يحيى حلمي رجب : مجلس التعاون لدول الخليج العربية رؤية مستقبلية ، مرجع سابق ، ص ١٩٢ - ١٩٣ وكذلك تصريح وزير خارجية السعودية بشأن هذه المبادرة في ( وثائق دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ) الجزء الثالث .

جهود المجلس باعتبارها قضية عربية لها انعكاساتها الخطيرة وخاصة أن لبنان مازال يعيش محنتها ، وقد اتخذ المجلس موقفاً من هذه القضية يقضي بالتأييد التام للبنان والمحافظة على سلامته واستقلاله ووحدة أراضيه . ورفض أي شكل من أشكال التقسيم فيه ودعوة الأطراف المتنازعة فيه إلى الحوار البناء والوفاق الذي يحفظ لكافة الطوائف فيه حقوقها . وكذلك المطالبة بالانسحاب الفوري وغير المشروط من كافة الأراضي اللبنانية . ودعم كافة القرارات الدولية الصادرة بشأن المسألة اللبنانية .

ومما تجدر الإشارة إليه أن دول المجلس وبصفة خاصة السعودية والكويت وقطر والإمارات العربية قد كان لها موقف إيجابي بصدد القضية اللبنانية تمثل فيما يلي :

١ - المساهمة المادية وذلك بتمويل قوات الردع العربية العاملة في لبنان التي أوكل إليها مؤتمر القمة العربي في الرياض والقاهرة عام ١٩٧٦ أمر وقف القتال بين فرقاء النزاع في لبنان .

٢ - الاشتراك الفعلي في قوات الردع العربية بقوات من السعودية والإمارات إلى جانب القوات العربية الأخرى .

٣ - الاشتراك في اللجنة الرباعية التي شكلها مؤتمر القمة العربي عام ١٩٧٦ لمساعدة الحكومة اللبنانية في حل الأزمة حيث ضمت في عضويتها كلا من السعودية والكويت ممثلين بسفيريها في بيروت . ثم الاشتراك كذلك في لجنة المتابعة على مستوى الوزراء ( ضمت وزير خارجية السعودية والكويت كذلك ) .

٥ - قضية أفغانستان : نظراً لما يشكله الوضع في أفغانستان من مخاطر على أمن الخليج واستقلال دولة ، والسلام العالمي ، فقد اتخذت

مؤتمرات القمة الخليجية قراراً بإدانة الغزو السوفيتي لأفغانستان وبنسحاب القوات السوفيتية من أفغانستان فوراً<sup>(٢٩)</sup> ثانياً : التوجه العربي :

هذا المبدأ من المبادئ الحتمية التي تؤمن بها قطر في سياستها الخارجية انطلاقاً من حتمية انتمائها إلى الأمة العربية . وإن قاداتها وشعبها من صميم العروبة تشدهم إليها أوثق الروابط ويخوضون معاركها بتضحية وبسالة ما وسعهم ذلك . ولقد جاءت المادة الأولى من الباب الأول من النظام الأساسي المؤقت المعدل صريحة وواضحة تنص على أن قطر دولة عربية مستقلة وعلى أن لغتها الرسمية هي اللغة العربية ، وفي الباب الثاني نصت الفقرة (ج) على إيمان الدولة بأخوة العرب جميعاً والعمل على توثيق - الروابط والتضامن مع الشقيقات العربيات والسعي لتدعيم وحدة الأمة العربية والمساندة بكل قواها في أي جهد مشترك لخدمة القضايا والمصالح العربية كما تؤيد الدولة تأييداً كاملاً جامعة الدول العربية وما تسعى إليه من أهداف من خلال ميثاقها<sup>(٣٠)</sup> . وبالرغم من عدم فعالية الدور الذي تقوم به الجامعة والتي تعتبر من أسباب عجزها وتقصيرها في أداء رسالتها فإن قطر ترى من منطلق سياستها التنسيقية مع دول مجلس التعاون ضرورة أن يتعزز دور الجامعة . وأن تكون هناك جدية في تنفيذ قراراتها كي تصبح منظمة إقليمية قادرة على حل مشاكل دولها واستيعابها في إطار يخدم الأمة العربية . ويعطي دولها وزناً أكبر في المحافل الدولية بما يؤمن لها سلوك الطريق الذي يحقق انتصاراً لقضاياها<sup>(٣١)</sup>

ثالثاً : التوجه الإسلامي : إن هذا التوجه طبيعي وحتمي بحكم كون قطر دولة إسلامية دينها الإسلام

والشريعة الإسلامية هي المصدر الرئيسي للتشريع كما ينص الدستور . ولقد سعت الدولة جاهدة منذ انبلاج عهد الاستقلال إلى إرساء قواعد أساسية واضحة تجاه الدول الإسلامية تساند من خلالها الجهد الإسلامي . وتناصر القضايا الإسلامية وتقف معها في المحافل الدولية وتحققاً لهذا الغرض سارعت قطر إلى الانضمام للأمانة العامة الإسلامية في جدة وصدر المرسوم رقم (١٤١) عام ١٩٧٢ بالمصادقة على ميثاق التضامن الإسلامي ، وقد وقفت دولة قطر أن على صعيد مؤتمرات القمة الإسلامية أو على صعيد مؤتمرات وزارة خارجية الدول الإسلامية أو على صعيد المحافل الدولية في الأمم المتحدة ومنظماتها المتخصصة مواقف إيجابية تجاه بعض القضايا الإسلامية كقضية مسلمي الفلبين وقضية الثوار في أريتريا والحرب العراقية الإيرانية ومساندة المجاهدين الأفغان . وتلتقي سياستها تجاه القضايا الإسلامية مع سياسات دول المجلس على قواسم مشتركة باعتباره تنظيمًا إسلاميًا كذلك .

رابعاً : عدم التدخل في الشؤون الداخلية للدول الأخرى :

هذا المبدأ تواتر به عرف الدول ، وجاء النص عليه صريحاً في ميثاق الأمم المتحدة وسائر المواثيق الدولية ، وكذلك ميثاق جامعة الدول العربية ومجلس التعاون الخليجي وقد أبرزها المشرع القطري في الفقرة (هـ) من المادة (٥) من الباب الثاني من النظام الأساسي المؤقت ذلك أن أية دولة لها الحرية في أن تختار نظام الحكم وشكله الذي ترغب أن تعيش في ظله وكذلك اختيار النظام الاقتصادي الذي تود أن تنطوي تحته طبقاً للظروف الملائمة لها ، دونما إجبار على قبول نظام معين ومما لا ريب فيه أن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى

(٢٩) هناك الكثير من القضايا والمشكلات الدولية التي اتخذ المجلس حيالها القرارات المناسبة على ضوء المبادئ الواردة في المواثيق الدولية ولكننا أثرنّا إيراد هذه القضايا الجوهرية التي

تقرر إلى حد ما سياسة المجلس تجاهها في النظر والتطبيق .  
(٣٠) راجع البابين الأول والثاني من النظام الأساسي المؤقت المعدل .

(٣١) راجع د . يوسف عبيدان : المؤسسات السياسية في دولة قطر . مرجع سابق ص ٩٥ .

## → التوجهات المعاصرة للسياسة الخارجية في دولة قطر

ازدياد رقعة التعاون والمحبة واتساع نطاقات دائرة الألفة بين الأنظمة والشعوب بعضها ببعض . ويشجع في الجو الدولي نوعاً من الطمأنينة بعيداً عن التوترات والاضطرابات فضلاً عن ازدهار العلاقات بين الدول (٢٢)

خامساً : الحياد الإيجابي :

منذ ان برزت فكرة الحياد الإيجابي وعدم الانحياز والدول تتسابق إلى اعتناقها حال حصولها على استقلالها وتعلنها صراحة . بحيث غدت هذه المجموعة ذات وزن وأهمية بسبب تزايدها العددي سنة بعد سنة ولاسيما في أعقاب انحسار موجة الاستعمار والتبعية وذلك توسيعاً لرقعة العالم غير المنحاز وتضييقاً لرقعة البلاد المنحازة عن طريق عدم الارتباط بالأحلاف العسكرية (٢٣) ولهذه المجموعة من الدول مبادئ وأهداف تتعلق بإشاعة السلام والاحترام المتبادل وعدم الدخول في أحلاف عسكرية . وفض المنازعات بالطرق السلمية وإقامة العلاقات على أساس العدل والمساواة بين الدول في ظل أحكام القانون الدولي مما يخفف من حدة التوترات العالمية .

وبهذا المعنى صاغ المشرع القطري في صلب المادة (٥) من النظام الأساسي المؤقت ، هذه الالتزامات والأحكام إيماناً منه بسياسة الحياد وبدورها في تجنب الدول الصغرى من الانجذاب إلى محاور الكتل المتصارعة وفي إكساب الدول الصغرى المرونة والاستقلال في اتخاذ

القرارات التي تتلاءم مع مصالحها القومية . وكان لقطر السبق في الانضمام لهذه المجموعة منذ حصولها على استقلالها وما برحت منذ انضمامها تحرص على حضور كل الاجتماعات والمداولات التي تعقدها هذه المجموعة . ولعل في معارضتها لسياسة الأحلاف والتكتلات العسكرية ما يدعم موقفها من هذه السياسة .

سادساً : الإيمان بالمبادئ والمواثيق الدولية ( مبادئ الأمم المتحدة ) :

نصت الفقرة (هـ) من المادة (٥) من الباب الثاني من النظام الأساسي المؤقت على ما يأتي :

« تعتنق الدولة مبادئ ميثاق الأمم المتحدة التي تهدف إلى تدعيم حق الشعوب في تقرير مصيرها ، وإنماء التعاون الدولي لخير البشرية جمعاء ، وإشاعة السلام والأمن في أرجاء العالم . والتزام الدول بفض خلافاتها بالطرق السلمية وإقامة علاقاتها فيما بينها . على أساس العدالة والمساواة في ظل أحكام القانون الدولي .. » وواضح من هذه الفقرة تمسك الدولة المطلق بمبادئ وأهداف هذه المنظمة التي ترسم قواعد العلاقات بين الأسرة الدولية ويكفل تطبيقها تطبيقاً صحيحاً استتباب الأمن واستقرار السلام في أرجاء العالم . إذ هي تشكل في اعتقادنا أداة فعالة لازالة أسباب التوتر الدولي وخلق التقارب بين الشعوب والدول .

ولقد أتبع لنا أن نرقب عن كثب قبول وانضمام قطر إلى الأمم المتحدة في أعقاب

الاستقلال عام ١٩٧١ وعند تقديم الطلب (٢٤) . فلقد لقي هذا الطلب قبولاً لدى الدول الأعضاء الدائمين في مجلس الأمن . إذ قرر مجلس الأمن إحالة التوصية للجمعية العامة موصياً بالقبول نظراً للالتزام المسبق لمبادئ المنظمة الدولية وأهدافها في وقت لم تكن الدولة قد حصلت فيه بعد على الاستقلال بالنص على ذلك صراحة في نظامها مما كان له الأثر الحسن من قبل الدول الأعضاء في مجلس الأمن وكان موضع إشادة من بعض المندوبين . فقد جاء على لسان ممثل الأرجنتين عند نظر طلب الانضمام أنه « ليس من الأمور العادية أن يعتنق بلد قبل استقلاله التام وقبل انضمامه للأمم المتحدة مبادئ هذه الهيئة على النحو الذي قرره النظام الأساسي القطري في حكم من أحكامه بعبارات دقيقة » . ومن نقطة الانطلاق هذه . تستطيع الهيئة أن تتأكد من تعاون قطر معها تعاوناً ممتازاً في القيام بنشاطاتها تحقيقاً لغاياتها . كما قرر ممثل بلجيكا مايلي : « اعتقد أنني أعبر عن رأي جميع أعضاء مجلس الأمن إذ أعرب عن رجائي أن تحتذى الدول التي تظفر باستقلالها حذو قطر في وضع نظامها الأساسي » (٢٥)

وفي اعتقادنا أنه ليس من قبيل المبالغة القول أن سلوك قطر السياسي منذ الاستقلال وحتى الآن ومواقفها الواضحة من المشاكل والأزمات الإقليمية والدولية تمثل تجسيدا فعلياً لمبادئ هذه المنظمة . فالتراماً بهذا الميثاق الدولي ، سارت قطر على هدى سياسة الانفتاح وبأقصى الحدود على دول العالم بصفة عامة . وعلى دول العالم الثالث بصفة خاصة والعمل على توسيع العلاقات الدبلوماسية مع دول

نيويورك لتقديم طلب الانضمام وذلك في سبتمبر ١٩٧١ .

(٢٥) د. حسن كامل : المحاضرة الثانية عن دور التشريع في النظام الإداري ، دورة الإدارة العامة الدوحة ١٩٧٤ .

فرانسواتومبال باي في ابريل ١٩٧٢ - مكتب سستشار دولة قطر - قصر الدوحة .

(٢٣) د. بطرس غالي ود. محمد خير عيسى : المدخل في علم السياسة . دار الانجلو المصرية ١٩٦٧ الطبعة الخامسة ، ص ٢٥٣ .

(٢٤) كنا ضمن الوفد القطري الذي سافر إلى

(٢٢) غالباً ما ينص على هذا المبدأ في البيانات المشتركة التي تصدر عادة في أعقاب الزيارات التي يقوم بها رؤساء دول مختلفة لقطر . انظر على سبيل المثال البيان المشترك لزيارة الرئيس الفنزويلي لقطر في شهر مايو ١٩٧٧ . وكذا البيان المشترك عن زيارة رئيس جمهورية تشاد

العالم<sup>(٣٦)</sup> إيماناً راسخاً منها بوجوب كسب صداقة الشعوب والدول على اختلاف نظمها السياسية والاقتصادية من أجل التقارب ، والتفاهم بين أطراف المجتمع الدولي . ورفض استخدام منطق القوة لحل الخلافات في أية منطقة من العالم ، واللجوء إلى الأساليب الدبلوماسية الهادئة والاتصالات المباشرة لحل المنازعات بين الدول ، مع تأييد حق تقرير المصير لكل الشعوب ومحاربة الاستعمار ودعم حركات التحرر في العالم وشجب التمييز العنصري بكافة صوره وأشكاله مما يعد ترجمة صادقة لمبادئ ميثاق المنظمة الدولية .

٦ - ختام :

وفي ختام بحثنا نرى أن توجهات

السياسة الخارجية لدولة قطر يظهر فيها التعبير الموضوعي عن القواعد والأسس العامة السابقة . فدولة قطر أصبحت الآن عضواً بارزاً وفعالاً في أسرة مجلس التعاون لدول الخليج العربي والمنظمات المنبثقة عنها . علاوة على كونها عضواً في جامعة الدول العربية وفي منظمة الأمم المتحدة ومنظماتها ووكالاتها المتخصصة .

كما أنها تعبر عن انتمائها الإسلامي من خلال العضوية النشطة في المؤتمر الإسلامي ، ومؤتمرات القمة الإسلامية فوق كونها من دول عدم الانحياز .

ومن هذا المنطلق فإن السياسة العامة لدولة قطر في تقديرنا يبرز فيها التوجه الوطني الذي لا يتجاهل مكانة الدولة

وتراثها الخليجي والعربي والإسلامي . وهي إذ تعي جيداً واقعها كدولة صغيرة في هذا المجتمع الكبير الذي تتحكم في مصيره الدول الكبرى . فإنها تؤمن أنه باستطاعتها أن تكون طرفاً فعالاً في المجتمع الدولي بإرادتها المستقلة وبالتنسيق مع الدول الخليجية زميلاتها في مجلس التعاون أولاً ثم مع الدول العربية إن أمكن ، وهي مؤهلة للقيام بمثل هذا الدور نظراً لتوفر مرتكزات ذاتية تتمثل في إمكانياتها الاقتصادية ووضوح نهجها السياسي الكفيل بتمكينها من التحرك بغاوية أكثر في المرحلة المقبلة .

د . يوسف محمد عبيدان

### مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية :

١ - المؤلفات

١ - د. بطرس غالي ود. محمود خيرى عيسى

المدخل في علم السياسة ، الطبعة الخامسة ، ١٩٧٦ - القاهرة .

٢ - د. جمال زكريا قاسم : الخليج العربي ، دراسة لتاريخه المعاصر ١٩٤٥ - ١٩٧١ المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم - القاهرة ١٩٧٤ .

٣ - حكومة قطر: وثائق حكومة قطر لاتحاد الإمارات العربية ١٩٦٨ - ١٩٧١ ، حكومة قطر ، مكتب مستشار الأمير - قصر الدوحة .

٤ - د. طعيمة الجرف : نظرية الدولة والاسس العامة للتنظيم السياسي ،

مكتبة القاهرة الحديثة - القاهرة ١٩٦٤ .

٥ - د. فاضل زكي محمود : السياسة الخارجية وأبعادها في السياسة الدولية ، مطبعة شفيق ، بغداد ، الطبعة الأولى ١٩٧٥ .

٦ - د. محمد كامل ليلة : النظم السياسية ، الدولة والحكومة ، دار الفكر العربي ، القاهرة ١٩٧١ .

٧ - مجموعة قوانين قطر ١٩٦١ - ١٩٧٥ ، وزارة العدل ، إدارة الشؤون القانونية ، المجلدات رقم ١ و ٢ و ٣ .

٨ - وزارة الإعلام ، وكالة الأنباء القطرية ، وثائق مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، الأجزاء الأولى ، الثانية ، الثالثة ، الرابعة

- مطابع الدوحة الحديثة الدوحة ١٩٨٣ .

٩ - وزارة الإعلام : مجموعة خطب أمير قطر ١٩٧٦ ، إدارة المطبوعات والنشر ، والدوحة ١٩٧٦ .

١٠ - وزارة الإعلام : الأحاديث الصحفية لأمير قطر ، إدارة المطبوعات والنشر الدوحة ١٩٧٦ .

١١ - د. يوسف محمد عبيدان : المؤسسات السياسية في دولة قطر ، بيروت ، ١٩٧٩ .

١٢ - د. يحيى حلمي رجب : مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، رؤية مستقبلية ، دراسة قانونية سياسية اقتصادية ، مكتبة العروبة للنشر والتوزيع - الكويت - الطبعة الأولى ١٩٨٣ .

(٣٦) ولعل الاتفاق الذي تم مؤخراً في يوليو ١٩٨٨ بشأن تبادل التمثيل الدبلوماسي بين كل من قطر والاتحاد السوفيتي ، وبينها وبين الصين الشعبية قبل ذلك ما يعكس بوضوح مبدأ الانفتاح ويعزز من دوره .

## المراجع الأجنبية

1. Al Baharna H. Mohammad Legal Status of the Arabian Gulf States, Second Edition, Beirut, Library of Lebanon, Beirut 1975.
2. Mc Cord, William M.-The Case for Pluralism (in Frank Tachau, Ed. The Developing Nations. What Path to Modernization? New York, Dodd Mead and Company, 1972.
3. Mansfield, Peter - the Arabs Penguin Books LTD, Harmond Sworth Middlw Sex England, 1980.
4. Ramahi, Scif A. El Wady - Economics and Political evolution in the arabian Gulf States, New York, Carlton Press Inc, 1973.
5. Zahan Rose Marie Said - the Creation of Qatar Croom Helm, London 1979.

# التوجهات المعاصرة للسياسة الخارجية في دولة قطر

## ٢ - الأبحاث والمقالات :

- ١ - د. اسماعيل صبري مقلد : أمن الخليج والأبعاد الاستراتيجية والسياسية ، مجلة السياسة الدولية - العدد ٧٠ - أكتوبر ١٩٨٢ .
- ٢ - د. أحمد يوسف أحمد : السياسة البريطانية بعد هزيمة حزب العمال ، السياسة الدولية العدد ٢٢ - ١٩٧٠ .
- ٣ - د. حسين محمد البحارنة : التطورات القانونية والدستورية في دول الخليج ( محاضرة القيت في الدورة

الدبلوماسية الثالثة ، وزارة خارجية الكويت ١٩٧٢ ، مطابع حكومة الكويت .

- ٤ - د. حسن كامل : دور التشريع في النظام الإداري في قطر . محاضرة القيت في دورة الإدارة العامة . وزارة التربية والتعليم - الدوحة ١٩٧٤
- ٥ - د. صلاح العقاد : اتحاد الإمارات في الخليج العربي . مجلة السياسة الدولية . العدد ١٥ لسنة ١٩٦٩ .
- ٦ - د. محجوب عمر : الأمن والصراع الاسرائيلي ، مجلة المستقبل العربي ،

# الاستثمار في التدريب وأثره على الانتاجية

إعداد

د. م. / محمد عبد السلام الحسيني  
خبير بوزارة القوى العاملة والتدريب

## ١. مقدمة:

تواجه الدول النامية مشاكل عديدة تأتي في مقدمتها المشكلة السكانية وقوة العمل والإنتاجية ، وهي في سبيل مواجهة تحديات التنمية الاقتصادية والاجتماعية تسعى بكل إمكانياتها إلى الاستفادة من الطاقات البشرية المتاحة بحيث تتحول من عبء على مواردها المادية إلى طاقة قادرة على زيادة الإنتاج والإنتاجية ودعم موارثاتها ، والتطلع إلى تحقيق الوفرة ولا سبيل إلى ذلك أفضل من التعليم والتدريب . وفي جمهورية مصر العربية حظيت قضايا السكان وقوة العمل والإنتاجية باهتمام الدارسين والمسؤولين منذ أكثر من ربع قرن مضى ، وبذلت جهود شتى في سبيل تاهيل قوة العمل وتزويدها بالتعليم عن طريق التوسع في معاهده وجامعاته ومنشآته المختلفة ، ونشر مراكز التدريب المختلفة على طول البلاد وعرضها لخلق أجيال متتالية من العمالة الفنية الماهرة لسد احتياجات الاقتصاد القومي وتصدير الفائض إلى أسواق العمل الخارجية ، خدمة لدور مصر القومي في المنطقة العربية . وبالرغم من ضخامة الجهود المبذولة في هذا المجال فلا يزال هناك الكثير المطلوب إنجازه لتحقيق التنمية البشرية الكاملة ، والوصول بالإنتاجية إلى مستويات مقبولة عالمياً .

## ٢ - حجم المشكلة وأبعادها :

فيما يلي بعض المؤشرات التي توضح حجم المشكلة وأبعادها .

### [ ٢ - ١ ] الزيادة السكانية :

التعدادات	السكان داخل الجمهورية		
	عدد السكان	الزيادة العددية	معدل النمو السنوي
١٩٦٠	٢٦,٠٨٥٣٢٦	٣,٩٩٠,٥٣٢	٢,٥٤
١٩٦٦	٣٠,٠٧٥٨٥٨	٦,٥٥٠,٣٤٦	١,٩٠
١٩٧٦	٣٦,٦٢٦٢٠٤	١١,٥٧٨,٨٤٥	٢,٨
١٩٨٦	٤٨,٢٠٥٠٤٩		

جدول رقم [١]

مقارنة أعداد السكان في تعدادات ١٩٦٠ إلى ١٩٨٦ ،  
بدون إضافة المتواجدين بالخارج

اتجه عدد السكان في مصر إلى التزايد بصورة كبيرة مما أدى إلى عرقلة جهود التنمية حيث بلغ إجمالي عدد السكان داخل حدود الجمهورية عام (١٩٨٦) (٤٨,٢٠٥٠٤٩) نسمة الجدول رقم (١) ، كما لوحظ أن معدل التزايد السكاني يقترب من ٣٪ سنوياً ، وبالتالي توضح نتائج الاسقاطات السكانية حتى عام (٢٠٠٠) أن تعداد سكان مصر سيتراوح بين (٦٨,٩) مليون نسمة و(٧٣,٩) مليون نسمة . وطبقاً للمتغير المتوسط فمن المتوقع أن يبلغ سكان مصر في مطلع القرن الواحد والعشرين نحو (٧١,١) مليون نسمة . وإذا أخذنا بالفرض الأقل فإن إجمالي السكان في مصر حينئذ سيتجاوز (٦٧) مليون نسمة وفي مواجهة الانفجار السكاني في ضوء هذه المؤشرات فإنه يلزم زيادة حجم الإنتاج القومي بأكثر من الضعف وإيجاد فرص عمل منتجة لامتصاص الداخلين الجدد في قوة العمل .

## → الاستثمار فى التدريب

### [ ٢ - ٢ ] قوة العمل المتوقعة :

لكى يتضح حجم فرص العمل المطلوبة نستعرض فيما يلى بعض المؤشرات الخاصة بنمو قوة العمل ( ٦ سنوات فأكثر ) حيث يتضح من الجدول رقم (٢) ما يلى

البيان	ذكور	إناث	جملة	النسبة المئوية للإناث
يعمل	١٠٤١٦	١٢٥٠	١١٦٦٦	١٠,٧
متعطل	١١٥٩	٨٥٢	٢٠١١	٤٢,٤
الجملة	١١٥٧٥	٢١٠٢	١٣٦٧٧	١٥,٤

### جدول رقم [٢]

قوة العمل حسب النوع للسكان [ ٦ سنوات فأكثر ] طبقاً لتعداد (١٩٨٦) ٢٠٠٠ العدد بالآلاف

(١) تمثل قوة العمل نسبة ( ٢٨,٤ ٪ ) من إجمالى السكان عام (١٩٨٦) ، وإن ما يعمل من قوة العمل يمثل ( ٨٥,٣ ٪ ) من إجمالى قوة العمل ، منها ( ٨٩,٣ ٪ ) ذكور ، ( ١٠,٧ ٪ ) إناث ومنه يتضح انخفاض نسبة مساهمة الإناث فى قوة العمل .

(ب) إن نسبة المتعطلين من إجمالى قوة العمل تمثل ( ١٤,٧ ٪ ) منها ( ٥٧,٦ ٪ ) ذكور ، ( ٤٢,٤ ٪ ) إناث .

(جـ) إن نسبة قوة العمل من الإناث ( يعمل - متعطل ) تمثل ( ١٥,٤ ٪ ) فى حين أن هذه النسبة من الذكور تمثل ( ٨٤,٦ ٪ ) ، ومنه يتضح انخفاض نسبة قوة العمل من الإناث رغم أن نسبة الإناث من جملة السكان طبقاً لتعداد (١٩٨٦) حوالى ( ٤٨,٩ ٪ ) طبقاً لما ورد بالنتائج الأولية لتعداد (١٩٨٦) مما يستدعى العمل على رفع نسبة مساهمة الإناث بقوة العمل حتى يتحول جزء من السكان مستهلك إلى منتج يضيف قيمة للنتائج القومية .

وتشير تقديرات وزارة القوى العاملة والتدريب من خلال الدراسة التى أعدتها عام (١٩٨٤) حول عمل المرأة فى المستقبل إلى الاحتمالات الكبيرة لتزايد نسبتهن فى المستقبل حتى عام (٢٠٠١) جدول رقم (٣) ومنه يتضح أن :

(١) بلغ إجمالى قوة العمل عام (١٩٨٦) نحو ( ١٣,٦٧٧ ) مليون من بينهم ( ٢,١٠٢ ) مليون من الإناث .

(ب) توضح إسقاطات قوة العمل أنها سوف تصل إلى نحو ( ٢٠,٣٦٩ ) مليون فرد عام (٢٠٠١) منها ( ٣,٣٩٥ ) مليون من الإناث .

السنة	١٩٨٦	١٩٩١	١٩٩٦	٢٠٠١
اجمالى قوة العمل	١٣٦٧٧	١٦٢٣٩	١٨١٤٦	٢٠٣٦٩
عدد الذكور المتوقع	١١٥٧٥	١٤٠٣٣	١٥٤٢١	١٦٩٧٤
النسبة المئوية	—	٨٦,٤	٨٤,٩٨	٨٣,٣٣
عدد الإناث المتوقع	١١٠٢	٢٢٠٦	٢٧٢٥	٣٣٩٥
النسبة المئوية	—	١٣,٦	١٥,٠٢	١٦,٦٧

### جدول رقم [٣]

بيانات عن عمل المرأة فى المستقبل [ العدد بالآلاف ] ٢٠٠٠

يتضح مما سبق أن هناك طاقة بشرية يمكن أن تسهم فى التنمية إذا احسن تدريبها وتأهيلها .

### [ ٣ - ٢ ] اختلاف العرض والطلب

إن دراسة موقف الاستخدام لخريجي المدارس والمعاهد الفنية والجامعات يوضح بعض المؤشرات الهامة التى يجب أخذها فى الاعتبار عند إقرار خطط وبرامج تنمية القوى العاملة .

ففى الفترة من عام ١٩٧٦ حتى عام ١٩٨٢ بلغت نسبة الخريجين من التعليم الفنى الذين يلجأون إلى التعيين عن طريق وزارة القوى العاملة والتدريب فى الحكومة والقطاع العام إلى جملة الناجحين ، على النحو التالى

التعليم الصناعى	٧٤
التعليم التجارى	٦٧,٩
التعليم الزراعى	٨٦

ويوضح الجدول رقم (٤) اعداد الفائض والعجز لحملة المؤهلات العليا دفعة (١٩٨٢) والمؤهلات المتوسطة دفعة (١٩٨١) .

حيث يتبين أن الأمثلة الواردة بالجدول تؤكد إحدى صور الخلل الذى يعانى منه سوق العمل حالياً ، حيث تواجه بتأهيل أفراد فى تخصصات لا تدعو الحاجة إليها ، فى الوقت الذى تشكوفيه مجالات أخرى من النقص فى الأيدي العاملة اللازمة لهذا الأمر الذى يعوق عمليات التنمية . ولا يمكن إلقاء مسئولية ذلك على عاتق العملية التعليمية وحدها ، ولكنها مسئولية متداخلة ومتشابكة يمكن تحديد معالمها كالاتى :

المؤهـل	عدد المتقدمين للتعين	الفائـض	العـجز
<b>١ - مؤهلات عليا دفعة ١٩٨٢</b>			
- بكالوريوس علوم الفطن	١٣٦	١٣٤	
- بكالوريوس تعاون تجاري	٥٢٢	١٢٩	
- بكالوريوس تعاون زراعى	١٦٢٢	٦٢٥	
- بكالوريوس علوم [ جيولوجيا ]	٥٧٠	٥٢٧	
- بكالوريوس علوم [ رياضة ]			٨٩٤
- بكالوريوس زراعة [ شعبية عامة ]	٢٠١٢	٤٠٦	
- بكالوريوس زراعة [ إرشاد زراعى ]			١٠٥
- بكالوريوس تجارة [ محاسبة ]	٦٣٠٥	٥٥٨	
- بكالوريوس هندسة [ انصالات كهربائية ]	١٩٧	١٢٥	
- بكالوريوس هندسة [ عمارة ]			٨٠٨
- بكالوريوس هندسة [ مدنى ]			١١٢٥
- بكالوريوس هندسة [ ميكانيك عام ]			٥٨٩
- ليسانس اداب [ اجتماع ]			١١٠٢
- ليسانس اداب [ جغرافيا ]			٥٧٦
- ليسانس اداب [ وثائق ومكتبات ]			١٧٢٧
- بكالوريوس فنون تطبيقية [ جميع الشعب ]			٢١٨٦
<b>٢ - مؤهلات متوسطة دفعة [ ١٩٨١ ]</b>			
- دبلوم ثانوى تجارى	٦٥٩٦٢	٤٧٧٠٤	
- دبلوم ثانوى صناعى [ شعبية برادة ]		٣٧٤٤	
- دبلوم ثانوى صناعى [ شعبية خراطة ]		١٦٤٢	

#### جدول رقم [٤]

الفائض والعجز لحملة المؤهلات العليا [ ١٩٨٢ ]

والمتوسطة [ ١٩٨١ ]

( د ) انخفاض المستوى الفنى للتدريب وعدم قدرة إمكانات التدريب الحالية على الوفاء بالاحتياجات من العمالة الماهرة التى تتطلبها سوق العمل .

( هـ ) عدم وجود توصيف دقيق للوظائف ومواصفات لمن يشغلها بحيث يمكن إجراء عملية تسكين لكل وظيفة طبقا للمؤهلات والخبرات والمهارات المطلوبة لها .

( و ) الطلب الاجتماعى على التعليم ومجانية التعليم

( ز ) عدم وجود توازن جغرافى بين موطن الخريج ونوع التعليم الحاصل عليه وموقع العمل .

( ا ) نقص التخطيط الدقيق للعمالة داخل وحدات وأجهزة الدولة مما يصعب معه تقدير الاحتياجات الفعلية لهذه الأجهزة من العمالة فى المدى القصير أو البعيد .

( ب ) لا تراعى بعض الجهات فى تقدير احتياجاتها من العمالة الأسس والمعايير المرتبطة بمعدلات الأداء والحجم الأمثل للعمالة الأمر الذى نشأت عنه ظاهرة البطالة المقنعة ، خاصة فى القطاع الحكومى ، اعتمادا على أن الدولة هى التى تقوم بتدبير الاعتمادات اللازمة لتعيين الخريجين .

( جـ ) عدم قدرة نظام التعليم الصناعى على تخريج العامل الماهر أو الفنى القادر على مواجهة متطلبات الوظيفة فى قطاعات الدولة المختلفة بما فيها القطاع الخاص ، الأمر الذى يضطره للجوء للقوى العاملة طلبا للتعين .

[ ٢ - ٤ ] تفشي الأمية :

١٩٨٦			١٩٧٦			١٩٦٠			الحالة التعليمية
جملة	إناث	ذكور	جملة	إناث	ذكور	جملة	إناث	ذكور	
٤٩,٤	٦١,٨	٣٧,٨	٥٧,٢	٧٢,٥	٤٢,٦	٧٠,٥	٨٤,٠	٥٦,٩	أمية
٢٤,٤	١٨,٠	٣٠,٤	٢١,٠	١٣,١	٢٨,٥	٢٢,٥	١٢,٤	٣٢,٦	يقرا ويكتب
٢١,٨	١٧,٤	٢٦,٠	١٩,٦	١٣,٤	٢٥,٦	٦,٢	٣,٤	٩,٠	مؤهل أقل من جامعي
٤,٤	٢,٨	٥,٨	٢,٢	١,٠	٣,٣	٠,٨	٠,٢	٠,٥	مؤهل جامعي وأعلى
١٠٠,٠	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١٠٠,٠	الجملة

جدول رقم [٥]

التوزيع النسبي للسكان [ الأفراد ١٠ سنوات فأكثر ]  
حسب الحالة التعليمية « ٥ »

( أ ) يتضح من الجدول رقم (٥) انخفاض الأمية بين السكان إلى ( ٤٩,٤ % ) عام ( ١٩٨٦ ) بعد أن كانت ( ٧٠,٥ % ) عام ( ١٩٦٠ ) ، ( ٥٧,٢ % ) عام ( ١٩٧٦ ) . ومع ذلك فلا تزال الأمية إحدى العقبات الرئيسية التي تحول دون تنمية القوى العاملة وإطلاق طاقاتها نظرا لعدم ملائمة العمالة المطلوب تدريبها لمستوى برامج التدريب ، حيث إن التدريب في أدنى مستوياته يتطلب بالضرورة إجابة القراءة والكتابة ومن ثم فإن هذا المؤشر يوضح مقدار الفاقد في الكفاية الإنتاجية .

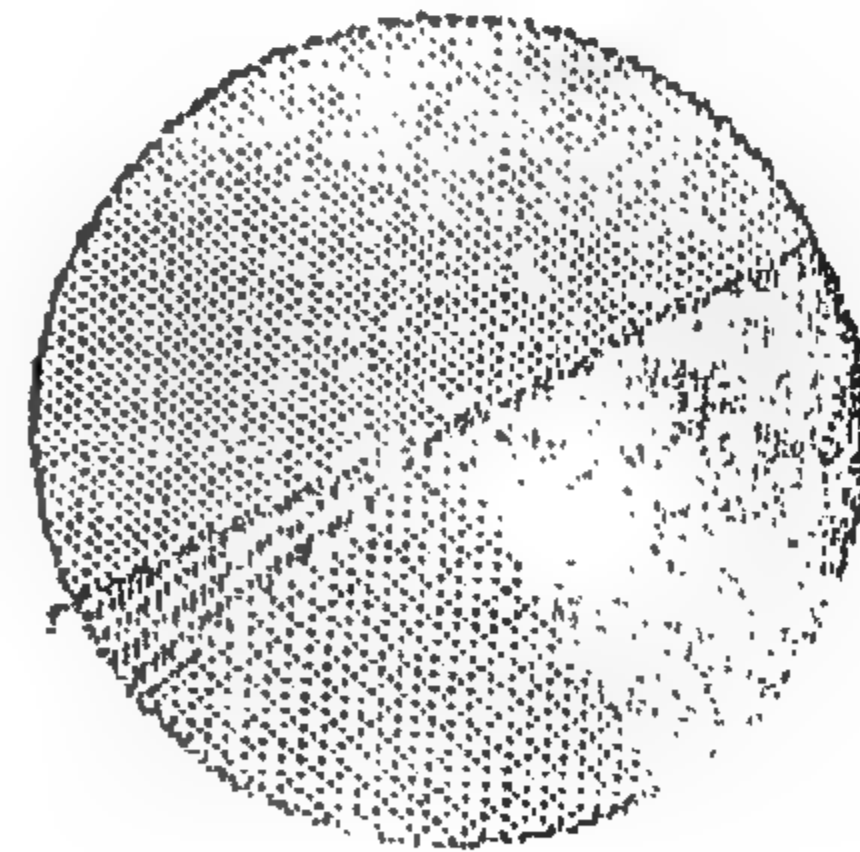
( ب ) تأكيد لذلك فإن حوالي ( ١٣ % ) من الأطفال الذين يبلغون السادسة من العمر لا يلتحقون بالمدرسة ، وأن نسبة التسرب في المرحلة الابتدائية بلغت حوالي ( ٣,٢ % ) من جملة المقيدون في هذه المرحلة في العام الدراسي ( ١٩٨٢/١٩٨٣ ) ( ٦ ) .

٤٩,٤ % أمية

٢١,٨ % أقل من الجامعي

٤,٤ % جامعي وأعلى

٢٣,٤ % يقرا ويكتب



شكل رقم (١)

التوزيع النسبي للسكان حسب الحالة التعليمية  
( تعداد ١٩٨٦ )

## [ ٢ - ٥ ] التسرب أثناء التدريب :

ارتفاع تكلفة العملية التدريبية وعدم توافر العمالة المدربة اللازمة للإنتاج .

وتؤكد تقارير المتابعة الفنية الدورية للعملية التدريبية التي تقوم بها وزارة القوى العاملة والتدريب تزايد نسب التسرب بصورة لا يمكن تجاهلها حيث بلغت حوالى ٢٢٪ فى التدريب بنظام التدريب السريع بمحافظة الإسماعيلية ثم ( ١٩,٢ ٪ ) لنظام التنشئة المهنية بمحافظة الغربية جدول رقم (٦) .

لا يقتصر التسرب فقط على مرحلة التعليم الأساسى وإنما يمتد أيضا إلى التدريب حيث أصبح إحدى المشاكل الرئيسية التى تعانى منها مراكز التدريب المهنى ، والتى قد تصل إلى نسبة عالية لا يستهان بها ، كما فى برامج التدريب بنظام التنشئة المهنية والتدريب السريع ، الأمر الذى يؤدى إلى

المديرية	نظام التدريب	الملتحقين	الخريجين	المتسربين	
				عدد	%
الغربية	تنشئة مهنية	١٣٥	١٠٩	٢٦	١٩,٢
الإسماعيلية	تنشئة مهنية	٤٥	٣٩	٦	١٣
	تدريب سريع	٣٠	٢٣	٧	٢٣
الوادى الجديد	تدريب سريع	٤٥	٤٢	٣	٦
القليوبية	تنشئة مهنية	١٠٥	٩٠	١٥	١٤
اسيوط	تنشئة مهنية	٨٥	٦٩	١٦	١٩
	تدريب سريع	١٠٩	٩٤	١٥	١٤

جدول رقم [٦]

نسب التسرب للمقربين فى بعض مديريات القوى العاملة  
للعام التدريبى ١٩٨٩/٨٨ «٧»

## [ ٢ - ٦ ] انخفاض إنتاجية العمل :

من المعلوم أن التعريف الأوسع للإنتاجية يوضح أنها المحصلة النهائية للعملية الاجتماعية المركبة التى تشتمل على العلم والبحث والتنمية والتعليم والتكنولوجيا والإدارة وتسهيلات الإنتاج والعمال والتنظيمات العمالية . وعمليا تقاس الإنتاجية الجزئية ( النوعية ) بالنسبة بين قياس معين للمخرجات وقياس معين لعمال أو أكثر من عوامل الإنتاج «٨» .

وقد لا يحتاج الأمر بالنسبة لتوضيح هذا المؤشر إلى تخصيص فترة كاملة برغم أهميته البالغة - وذلك لسهولة استنتاج ما نسعى إليه من خلال ماتم عرضه للمؤشرات السابقة ، إذ يتضح أنه مع ثبات الإمكانيات المختلفة فى المجتمع المصرى أو نموها البطيء ، فإن النمو المتسارع لكل من حجم

السكان وحجم قوة العمل مع ما أشرنا إليه من اختلاف العرض والطلب على الخريجين وتفشى الأمية ، يؤدى - بالضرورة إلى انخفاض مستوى إنتاجية العمل .

وللدلالة على ذلك فإن البيانات المتأخرة «٩» توضح تطور إنتاجية العمالة من ( ٢٦٠٥ ) جنيه/عامل فى المتوسط للعام ١٩٨١/٨٠ إلى ( ٢٩١٩ ) جنيه/عامل فى المتوسط للعام ١٩٨٢/٨١ بالأسعار الجارية أى بنسبة ( ١١٢٪ ) بينما تطور الأجور لنفس العامين من ( ٥٣٢,٣ ) جنيه/عامل إلى ( ٦٣٥,٣ ) جنيه/عامل فى المتوسط أى بنسبة ( ١١٩٪ ) ، وبرغم ما قد يوحى به ذلك من تطور للإنتاجية إلا أن ذلك مردود عليه بالملاحظتين التاليتين :

( ١ ) إن قيمة الإنتاج المشار إليها بالأسعار الجارية فى



## → الاستثمار فى التدريب

ذلك الوقت وهى بلا شك كانت تحتاج إلى تصحيح .  
(ب) توجيه جزء كبير من الموارد إلى الأجور والمرتببات نتيجة التضخم الوظيفى فى الوحدات الإنتاجية والإدارية المختلفة والدليل على ذلك أن متوسط أجر العامل قد زاد بنسبة (١١٩٪) تقريباً وهى نسبة تفوق التطور الذى حدث فى الإنتاجية حتى بالأسعار الجارية وقدره (١١٢٪) . ولا شك أن إعداد القوى البشرية ذهنياً وثقافياً وفنياً لتحمل أعباء الحياة والوفاء بمطالب المستقبل ضرورة من ضروريات التقدم كما أن التوسع فى الإنتاج والنهوض بمستوى إنتاجية المشروعات لا يتطلب استثماراً فى رأس المال فقط ، بل يتطلب استثماراً فى تكوين رأس المال البشرى من قوة العمل المدربة والمتعلمة والمتخصصة والباحثة والمخترعة والمؤهلة عملياً فى مختلف مجالات الإنتاج والخدمات والإدارة أيضاً .

### ٣ - معنى وأهمية التدريب :

يمثل التدريب عنصراً رئيسياً وأداة حاكمية فى التنمية البشرية سواء فى الإعداد - أو رفع المستوى أو التحول من مهنة لأخرى لقوة العمل أو الإسهام فى بناء وتكوين الكوادر القيادية كما يعتبر إحدى الأدوات التى تستخدمها الإدارة لتحقيق أهداف المشروع لما له من مميزات يمكن إيجازها فيما يلى (١) :

(١) يؤدى رفع كفاءة العاملين إلى تخفيض نفقات الإنتاج الثابتة ونفقات العمل من خلال اختصار الوقت اللازم لإتمام العمليات الإنتاجية أو زيادة الكمية المنتجة خلال نفس الوقت .  
(ب) تخفيض نفقات المواد والمعدات من خلال تقليل الإسراف والعادم والإنتاج المعيب .

(ج) إيجاد علاقات متوازنة بين الأفراد من خلال العلاقات الإنسانية .

وتهدف رسالة التدريب إلى تنمية القوى البشرية وتوجيهها وبذل الجهود لتحقيق التأقلم والتفاعل مع احتياجات المشروع وطبيعة العملية الإنتاجية .

ولكل نوع من التدريب نظم وأساليب عملية تناسب تنمية الكفاءات واكتساب - المهارات وتحسين الأداء والعمل على نمو المشروع وذلك من خلال :

### [ ١ - ٣ ] تنمية المهارات :

بهدف زيادة قدرة الأفراد على أداء أعمال محددة ، أى تدريب الفرد على الإلمام بكافة جوانب العمل وكيفية أداء جزء

منه بدقة ، فقد يلم الفرد بكثير من المعلومات والحقائق المرتبطة بالعمل لكنه لا يرقى إلى درجة عالية من الكفاءة فى الأداء إلا بعد تدريبه بأسلوب عملى .

ونتيجة للتطور والتغير المستمرين فى مستويات المهارة المطلوبة ، فإن الأمر يتطلب أن يكون التدريب كالتعليم مستمراً ومتناسباً مع احتياجات المشروع .

### [ ٢ - ٣ ] تنمية القدرات الذهنية :

بهدف تنمية الفرد ككل وإعداده لاستخدام كل طاقاته الذهنية والنفسية - وتوجيهها إلى استغلال تلك الطاقات أحسن استغلال حيث أن توافر درجة كبيرة من المهارة فى أداء عمل معين لا تكفى .

### [ ٣ - ٣ ] تنمية الاتجاهات :

بهدف تنمية شعور المتدرب بالمسؤولية وتنمية أرواح الجماعة فى العمل والتعاون مع الزملاء والرؤساء وتأييد سياسات وأهداف المشروع مع تأكيد وزيادة الرغبة فى الدافع إلى العمل .

### ٤ - مصادر إعداد قوة العمل :

#### [ ١ - ٤ ] العمالة المؤهلة :

وهى عبارة عن مخرجات التعليم بمختلف مراحله ومنها العمالة الفنية التى يساهم قطاع التعليم الفنى فى إعدادها إعداداً جيداً فى المجالات الصناعية والزراعية والتجارية .

#### [ ٢ - ٤ ] العمالة المدربة :

ويتم إعدادها وتدريبها من خلال القنوات التالية :  
(١) التدريب الرسمى : وتتولاه العديد من الوزارات والمصالح وفق برامج وأساليب تدريبية متعددة سوف نذكرها بالتفصيل فيها بعد .

(ب) التدريب غير الرسمى : ويشمل تدريب الصبية والتدريب الذاتى وسوف نذكر فيما بعد .  
أما التدريب الخاص فتتولاه معاهد ومراكز تدريب خاصة ذات برامج خاصة محددة .

#### [ ٣ - ٤ ] العمالة غير المؤهلة وغير المدربة :

معظمها عمالة عادية زراعية تحولت نسبة كبيرة منها لقطاع التشييد والبناء واكتسبت العديد من المهارات الخاصة بها .

## ٥ - نظم التدريب المهني المعمول بها في جمهورية مصر العربية :

تعمل مراكز التدريب المهني بجمهورية مصر العربية وفقاً للنظم والأساليب التالية « ١١ » :

### [ ١ - ٥ ] نظام التدريب السريع :

يهدف هذا النظام إلى توفير الاحتياجات من العمالة المدربة ( مستوى عامل متوسط المهارة ) اللازمة لكل قطاع من قطاعات الإنتاج ويشترط القبول في هذا النظام إجادة القراءة والكتابة واللياقة الطبية وحتى سن ( ٢٥ ) عاماً .  
ومدة التدريب أربعة أشهر بمواقع التدريب تليها أربعة أشهر تدريب على خطوط الإنتاج بمنشآت القطاع العام والخاص .

### [ ٢ - ٥ ] نظام التنشئة المهنية :

يهدف هذا النظام إلى توفير العمالة المدربة ( مستوى عامل محدود المهارة ) ، ويشترط القبول الحصول على الشهادة الابتدائية أو إجادة القراءة والكتابة واللياقة الطبية . ويتراوح السن ما بين ( ١٢ - ٢٠ ) عاماً ومدة التدريب من ( ٥ - ٧ ) أشهر بمواقع التدريب ، بالإضافة إلى تدريب لمدة شهرين على خطوط الإنتاج .

### [ ٣ - ٥ ] نظام رفع مستوى المهارة :

يهدف هذا النظام إلى التدريب على مهارات جديدة لمسايرة التطور التكنولوجي أو تحسين مستوى الأداء للعاملين والملاحظين في قطاعات الإنتاج المختلفة ، ويختلف مستوى المهارة المطلوب الوصول إليه وكذلك شروط القبول طبقاً لاحتياجات كل جهة ، وتتراوح مدة التدريب حسب المهنة من ( ٤ - ٧ ) أشهر طبقاً للاحتياج .

### [ ٤ - ٥ ] التكوين المهني :

تقوم وزارة الشؤون الاجتماعية بالتدريب وفق هذا النظام في مراكز التدريب ( التكوين ) التابع لها لفئات السن من ( ١٢ - ١٦ ) عاماً بعد اجتياز اختبارات اللياقة الطبية مع توافر شرط الحصول على الشهادة الابتدائية أو القراءة والكتابة لتخريج مستوى عامل متوسط المهارة ومدة التدريب سنتان منها تدريب لمدة تسعة أشهر داخل مراكز التدريب ثم تسعة أشهر أخرى إنتاجية .

### [ ٥ - ٥ ] التدريب على خطوط الإنتاج :

يتم إلحاق المتدربين بمنشآت القطاع العام والخاص لتعلم

مهنة على خطوط الإنتاج ، يتيح مثل هذا النوع من التدريب فرصة التعود على جو العمل والتعرف على الآلات والعدد كما يشجع أصحاب الأعمال على اختيار الأفراد المناسبين للعمل بالمنشآت فور انتهاء تدريبهم . ويهدف كذلك إلى تحويل العمالة الفنية الزائدة عن الحاجة من حملة المؤهلات الفنية والمهنية إلى عمالة فنية مطلوبة في مهن يشتد الطلب عليها .  
ومدة التدريب من شهرين إلى عشرة أشهر ومستوى التخريج عامل متوسط المهارة .

### [ ٦ - ٥ ] التلمذة الصناعية :

نظام معمول به في مصلحة الكفاية الإنتاجية التابعة لوزارة الصناعة ومدة التدريب فيه ثلاث سنوات ، ويقضى المتدرب السنة الأولى بمركز التدريب بواقع ثلاثة أيام في الدراسة النظرية وثلاثة أيام في التدريب العملي ، وفي السنة الثانية تتغير النسبة إلى يومين للنظرى وأربعة أيام للعمل في المصانع المتعاقد معها بعقد التلمذة الصناعية مما يتيح له فرصة استخدام معدات لا يمكن توافرها في مراكز التدريب ويهيئ له العمل مع عامل ماهر ذو خبرة عالية تنعكس بالتالي عليه ، وفي السنة الثالثة تصبح يوماً للنظرى وخمسة أيام للعمل في المصانع ، ويشترط للالتحاق به الحصول على شهادة الإعدادية .

### [ ٧ - ٥ ] تدريب الصبية :

يتم التدريب داخل الورشة من خلال إشراف صاحب العمل مباشرة أو من يمثله من الصناع المهرة العاملين لديه ، وذلك للصبية في أعمار تبدأ قبل سن العاشرة أحياناً ، المتسربين من مرحلة التعليم الأساسي ، وتشرف وزارة القوى العاملة والتدريب عليه ، ويعفى أصحاب العمل من مبالغ التأمينات على الصبية خلال فترة تدريبهم تشجيعاً لهم للاستمرار في هذا النشاط .

### [ ٨ - ٥ ] التدريب بنظام الجدارة المهنية :

#### Competency Based Vocational Training

هناك مسميات عديدة لهذا النظام ( ١٢ ) ، فهناك من يسميه بالتدريب الذاتي ، وهناك من يسميه بالتدريب الشخصي أو التدريب الفردي . ويتلخص هذا النظام في إتاحة الفرصة للمتدرب لضبط إيقاع ومستوى أدائه للمهارات المطلوبة تبعاً لمعايير محددة مسبقاً ، وعلى ذلك يستطيع كل متدرب أن يكرر المعلومة أو الممارسة العملية حتى يتمكن منها أى إتقان الأداء تبعاً لمعايير الصناعة وعدم الانتقال من التدريب على مهارة إلى مهارة أخرى إلا بعد استيعاب المهارة الأولى تماماً . ويتميز



## → الاستثمار فى التدريب

وقد بدأت منظمة العمل الدولية تجربة هذا الأسلوب بالاشتراك مع وزارة القوى العاملة والتدريب عام (١٩٧٧) فى قطاعين هما التشييد والبناء والغزل والنسيج ثم بدأ جهاز التدريب للتشييد والبناء التابع لوزارة الإسكان والتعمير ابتداء من عام (١٩٨١) بالأخذ بهذا الأسلوب فى ثلاث مهن يتم التدريب عليها .

### [ ٥ - ١٠ ] التدريب الذاتى (١٤) :

يتمثل هذا النوع من التدريب فى اعتماد الأفراد على أنفسهم فى التدريب على مهنة معينة عن طريق المشاهدة والمحاكاة أو التقليد ثم الاستفادة من المراجع المتاحة أو ذوى الخبرة والمهارة فى نفس المهنة ، ويساهم أسلوب التدريب بمجموعات المهارات الوظيفية السابق الإشارة إليه بتوفير قدر كبير من المعلومات اللازمة فى هذا الشأن ، لا سيما بإعداد كتيبات تدريبية خاصة تمكن الفرد من تعلم العديد من المهارات ، ويمكن للفرد اللجوء لمراكز التدريب فى أى وقت يشاء للاسترشاد برأى المدربين فيما يواجهه من مشاكل أثناء الممارسة والتطبيق العلمى .

وقد تم تطوير هذا الأسلوب حديثاً فى كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة واليابان بما يسمح بتوفير قوة العمل المدربة ذاتياً والتي تعتبر إضافة حقيقية لقوة العمل المتعارف عليها من الناحية الإحصائية .

### ٦ - بعض العقبات التى تواجه التدريب المهنى فى مصر :

يفتقر التدريب المهنى فى مصر إلى تشريع خاص به ، ومن ثم فإن الجهود التى تبذل فى هذا المجال تتمثل فى محصلة ما تبذله كل وزارة أوجهة فى هذا المجال فى إطار خطة خاصة بكل منها ، ولعل من أهم العقبات التى تواجهها هى :

### [ ٦ - ١ ] مشكلة التمويل :

يعتبر التمويل اللازم أحد الظواهر الجوهرية لنجاح الخطة التدريبية على مستوى المنشأة والقطاع ، ومن ثم فقد بذلت جهود مكثفة انتهت إلى وضع وزارة القوى العاملة والتدريب لمشروع إنشاء صندوق قومى لتمويل التدريب المهنى وهو يقترب فى مضمونه من نظام الجباية والمنح المعمول بها فى كثير من الدول والتي تكفل إتاحة أرصدة ثابتة لتمويل التدريب المهنى والتعليم الفنى ، وليس من شك فى أن وجود مصادر ثابتة لتمويل كل من التعليم الفنى والتدريب المهنى يعتبر من المتطلبات الحيوية لتطوير وتحديث وتدعيم معاهد ومراكز التعليم والتدريب فى الدولة على أن يساهم فى هذا التمويل كافة الجهات المستفيدة منه ، كأصحاب الأعمال والعمال والحكومة ، فى ظل رقابة أمينة ومتابعة دقيقة لأحكام

كذلك بأنه مبنى على التحليل المستمر للمهنة للأمة التطور الصناعى ويعتمد على المتدرب نفسه فى فهم وتنفيذ التمارين العملية بالاستعانة بالوسائل التعليمية السمعية والبصرية ويكون دور المدرب محصوراً فى الإشراف ومتابعة تقييم ومساعدة المتدرب على العكس مما هو موجود فى النظام التقليدى للتدريب والذي يعتمد فيه المتدرب على المدرب فى تلقينه المعلومات وشرح كيفية تنفيذ التمارين .

وجارى تطبيق هذا النظام فى مصلحة الكفاية الإنتاجية والتدريب المهنى من خلال برنامج معونة أمريكية لتطوير البرامج الخاصة لحوالى (٢٤) مهنة كمجموعة أولى يتم التدريب عليها بالمراكز التابعة للمصلحة تشمل هذه المجموعة (٢٢٦٨) وحدة عمل تختلف حسب كل مهنة .

### [ ٥ - ٩ ] التدريب وفقاً لأسلوب مجموعات المهارات الوظيفية (١٣) :

#### Modules of Employable Skills (MES)

يهدف هذا الأسلوب إلى تحسين كفاءة وفعالية التدريب المهنى من خلال تحقيق أفضل استفادة ممكنة من الموارد المتاحة فى ظل بيئة تدريبية ملائمة ، وتساهم فكرة المعلومات المرتدة فى إعادة تصحيح مسار هذا الأسلوب وتطويره بما يتفق مع الواقع الفعلى والمتطلبات المتجددة لسوق العمل .  
ودفعاً لهذا الأسلوب نجد أن المهنة تمثلها مجموعة من المهارات الوظيفية التى تضمها عدداً من الوحدات التدريبية المتكاملة والمتنوعة والتى تكفل للمتدرب القدرة على أداء عدد من المهام النافعة .

والمهمة عبارة عن مجموعة من الواجبات المتصلة التى تؤدى إلى تحقيق فائدة معينة ، والوحدات التدريبية عبارة عن وحدة كاملة بذاتها تقضى بالواجبات اللازم أدائها لإنجاز مهمة واحدة نافعة ، وتتضمن كل وحدة ستة عناصر أساسية من المعرفة .

ويتميز هذا الأسلوب بالمرونة فى التطبيق ويعطى المتدربين مزيداً من الثقة بالنفس ويؤدى كذلك إلى التغلب على كثير من العقبات التى تواجه الدول النامية فى ميدان التدريب المهنى ولا سيما عدم الحاجة لتعدد مراكز التدريب ، علاوة على توفير وقت المتدرب الذى يتحتم عليه قضاءه فى مراكز التدريب التقليدية ، ويقلل كذلك من تكلفة التدريب بشكل واضح حيث يمكن تداول المراجع أو الكتيبات التدريبية المتاحة بين عدد كبير من المتدربين .

الاستخدام الأمثل لهذه الموارد بما يعود بالنفع على الفرد والمجتمع .

#### [ ٦ - ٢ ] مشكلة التسرب :

تأتى هذه المشكلة نتيجة وجود فرص عمل مغرية في قطاعات العمل المختلفة بالإضافة إلى قلة حوافز المتدربين ، الأمر الذى يؤدي في النهاية إلى ارتفاع تكلفة التدريب .

#### [ ٦ - ٣ ] مشكلة المدربين :

يعتبر العجز في هيئات التدريس والتدريب إحدى العقبات التى تؤثر في كفاءة النشاط التدريبي وقد يدفع هذا العجز للاستعانة بأخرين من غير الأكفاء للمعاونة في سد هذا العجز . [ ٦ - ٤ ] مشكلة التنسيق :

عدم توافر التنسيق الفعال بين الأجهزة المختلفة القائمة بالتدريب مما يؤدي إلى قيام كل منها بوضع خططها وبرامجها في معزل عن الجهات الأخرى ، الأمر الذى يؤدي إلى إهدار الموارد المتاحة حيث تقوم العديد من "وزارات بالتدريب ، ولا شك أن إنشاء المجلس الأعلى لتنسيق القوى البشرية والتدريب بمقتضى القرار الجمهوري ٤٥٩ لسنة (١٩٨٢) برئاسة السيد رئيس مجلس الوزراء وعضوية الوزراء المعنية وزاراتهم بشئون التدريب وممارسته لأعماله الواردة بالقرار أعلاه بشكل صحيح سوف يساهم في دراسة ومناقشة كافة المسائل والموضوعات والمشاكل المتعلقة بتنمية وتخطيط القوى البشرية والتنسيق بينها بما يكفل الاستفادة المثلى من الطاقات المتاحة . وكذلك دراسة موقف العرض والطلب على العمالة المدربة في مختلف قطاعات الدولة وفي القطاعين العام والخاص ، ونشر الوعي التدريبي بما يحقق الاستجابة الواعية لمتطلبات التدريب على كافة المستويات .

#### ٧ - النتائج والتوصيات :

مما تقدم وتحقيقاً للفائدة المرجوة من التدريب فيما يتعلق بالإنتاجية فإن الأمر يستدعى :

[ ٧ - ١ ] تطوير التدريب من خلال وسائل عديدة تشمل كافة أنشطته ابتداء من تحديد الاحتياجات التدريبية على أسس علمية موضوعية وتخطيط وتصميم البرامج وإدارتها وتنفيذها ، أو من خلال تطوير طرق وأساليب التدريب واستخدام المعينات التدريبية السمعية والبصرية أو تطوير أساليب متابعة وتقييم التدريب .

[ ٧ - ٢ ] أن يركز التدريب ليس فقط على المهارات والمعارف وإنما أيضاً على السلوك والذي ينعكس على الإنتاج

في الأداء الجيد والامن الذى يراعى الصفات الجمالية في العمل واحترام أصول المهنة ومتطلبات الصيانة للحفاظ على المعدة والآلة وحسن استثمار المال العام والخاص بالإضافة إلى العلاقات الإنسانية .

[ ٧ - ٣ ] لما كانت الثقافة العلمية المعاصرة بجوانبها النظرية والتطبيقية هي وحدها أساس العقلية الإنتاجية الجديدة ، وإذا كانت الآلة المتقدمة هي مظهر الصياغة التكنولوجية لمفاهيم التقدم في هذا العصر ، فإن الأساليب التقليدية في التدريب بشتى صورها الحالية لم تعد مفهومة ولا معقولة في عصرنا الحالى ، عصر التحديات الذى يتطلب استخلاص أفضل الأنظمة التدريبية القادرة على مسايرة متطلبات هذا العصر العلمى الذى لا يعرف الخمول أو التكاسل .

ولعل ما تتبعه العديد من الدول المتقدمة من أنظمة وأساليب للتدريب كنظام مجموعة المهارات الوظيفية MDS ونظام الجدارة المهنية في التدريب Competency Based Vacational Training . والمتبعان في جهاز التدريب للتشبيد والبناء ، ومصلحة الكفاية الإنتاجية كما سبق الإشارة إليه بعد أقلمتها بما يتلاءم والواقع المصرى خير بديل للأساليب التقليدية الجامدة والثابتة والتي مازالت مستخدمة في العديد من الجهات القائمة على التدريب .

[ ٧ - ٤ ] هناك ضرورة ملحة لوضع خطة قومية للتدريب تتناول الإعداد للاستفادة من الطاقات البشرية المتاحة ، وأن توزع الأدوار التنفيذية على كافة الوحدات والأجهزة ومراكز التدريب الحكومية والتابعة للقطاع العام والخاص بعد تحديد دورها في التنفيذ ، وأن تكون محققة للأهداف التدريبية التى يسعى التدريب لتحقيقها كما سبق مناقشته مسبقاً .

لذا فإن الأمر يقتضى مراجعة سياسات التعليم والتدريب بحيث تتكامل أجهزة التعليم والتدريب مع أهداف التنمية وربط هذه السياسات بسياسة الإنتاج مع إتاحة فرص التدريب أمام النشء والشباب سبيلاً لتنمية مواردها البشرية والقضاء على الأمية وتحقيق استخدام أفضل لقوة العمل في المدى القريب والبعيد مما يؤدي إلى الزيادة المطردة والمستمرة في الإنتاجية .

#### الهوامش

(١) المصدر رقم (١) ص ٢ .

(٢) المصدر رقم (١) ص ٤٤ .

(٣) المصدر رقم (٢) .

(٤) المصدر رقم (٣) .

## → الاستثمار فى التدريب

- (٥) المصدر رقم (١) ص ١٦ .
- (٦) المصدر رقم (٤) .
- (٧) المصدر رقم (٥) .
- (٨) المصدر رقم (٦) ص ١٩ .
- (٩) المصدر رقم (٧) ص ٢٦٦ - ٢٦٩ .
- (١٠) المصدر رقم (٨) .
- (١١) المصدر رقم (٩) ص ٤٣ - ٤٥ .
- (١٢) المصدر رقم (١٠) .
- (١٣) المصدر رقم (١١) ص ١١٢ - ١١٤ .
- (١٤) المصدر السابق ص ١٠٧ - ١١١ .

### ٩ - المصادر

- ١ - النتائج الأولية للتعداد العام للسكان والإسكان والمنشآت ١٩٨٦ ، الجهاز المركزى للتعبئة العامة والإحصاء ، القاهرة ، ١٩٨٧ .
- ٢ - دراسة حول عمل المرأة فى المستقبل حتى عام (٢٠٠١) - وزارة القوى العاملة والتدريب - القاهرة ، ١٩٨٤ .
- ٣ - بيانات الإدارة العامة للخريجين ، وزارة القوى العاملة والتدريب ، القاهرة ، ١٩٨٦ .
- ٤ - دراسة عن التسرب فى التعليم الاساسى - المركز القومى للبحوث التربوية - القاهرة ١٩٨٤ ، ١٩٨٥ .
- ٥ - بيانات الإدارة العامة لمتابعة التدريب المهنى ،

- ٦ - وزارة القوى العاملة والتدريب القاهرة ١٩٨٩ .  
قياس إنتاجية العمل - منظمة العمل الدولية -  
ترجمة وزارة القوى العاملة والتدريب -  
القاهرة ، ١٩٨٨ .
- ٧ - الكتاب الإحصائى السنوى ١٩٥٢ - ١٩٨٢ ،  
الجهاز المركزى للتعبئة العامة والإحصاء ،  
القاهرة ، ١٩٨٣ .
- ٨ - دكتور/ محمد عبد السلام الحسينى - العوامل  
المؤثرة على زيادة كفاءة العملية التدريبية ندوة  
الاستخدام والتدريب ، القاهرة ، ١٩٨٤ .
- ٩ - دراسة عن التعليم الفنى والتدريب المهنى فى  
مصر . الشعبية القومية لليونسكو القاهرة ،  
١٩٨٦ .
- ١٠ - ندوة تقييم التدريب وفقاً لاسلوب الجدارة المهنية  
البحث المقدم من مصلحة الكفاية الإنتاجية  
والتدريب - الإسماعيلية ، ١٩٨٨ .
- ١١ - عبد الرحمن الشيخ - التدريب الذاتى ودورة  
التنمية ، مجلة مصلحة الكفاية الإنتاجية  
والتدريب المهنى ، العدد الأول/الثانى القاهرة ،  
١٩٨٨ .
- ١٢ - دكتور إسماعيل عرمان - جهد وزارة القوى  
العاملة والتدريب فى تخطيط وتنمية القوى  
العاملة وخلق فرص عمل - ندوة تنمية فرص  
العمل - القاهرة ، ١٩٨٧ .
- ١٣ - دكتور أحمد فتحى سرور - استراتيجية تطوير  
التعليم فى مصر - القاهرة ، ١٩٨٧ .
- ١٤ - دكتور على السلى - إدارة الأفراد والكفاية  
الإنتاجية - مكتبة غريب ، القاهرة .
- ١٥ - سوق العمل فى مصر - الجهاز المركزى للتعبئة  
العامة والإحصاء - القاهرة ، ١٩٨٥ .

# تقييم المزايا التي يمنحها قانون التأمين الاجتماعي

## الموظفون

## وعمال الحكومة

## بجمهورية مصر

## العربية

## بيان مدى أهمية

## إنشاء صندوق

## تأمين فاص

## يقدم لهم مزايا

## تأمينية جديدة

المشكلة وابعادها :

تسعى هيئات التأمين الاجتماعي بجمهورية مصر العربية إلى زيادة المزايا لأصحاب المعاشات ولورثتهم « بالرغم من أن ٤٠,٥ ٪ من أصحاب المعاشات الأحياء يتقاضون معاشاً أقل من ستين جنيهاً وأقل من مائة جنية »<sup>(١)</sup> ، وذلك طبقاً للبيان الصادر من وزارة التأمينات عن المعاشات المنصرفة لأصحاب المعاشات الأحياء طبقاً لشرائح المعاشات الإجمالية ( المعاش القانوني والزيادات ) من الهيئة العامة للتأمين والمعاشات في ١٩٨٦/٦/٣٠ ، كما أننا نجد أن قيمة المعاشات المنصرفة لأصحاب المعاشات « ورثة » طبقاً لشرائح المعاشات القانونية والزيادات من نفس الهيئة في نفس التاريخ كما يلي :

« ٩٤,٣ ٪ منهم يتقاضون معاشاً أقل من ستين جنيهاً .

٤,٩ ٪ منهم يتقاضون معاشاً يتراوح بين ستين جنيهاً وأقل من مائة جنية »<sup>(٢)</sup> . ونظراً لانخفاض القوة الشرائية للنقود وعدم تناسب المعاش مع الانفاق ، فلذا يجب التفكير في مزايا جديدة لمساعدة الموظفين والعمال الحاليين الموجودين بخدمة الحكومة ، فلذا يسعى الباحث بتقديم هذه الدراسة لتقييم المزايا التي يمنحها قانون التأمين الاجتماعي لموظفي وعمال الحكومة بجمهورية مصر العربية وذلك لإبراز أهمية إنشاء صندوق تأمين خاص لهم يقدم مزايا تأمينية جديدة مع ملاحظة مايلي :

١ - توافر الأعداد الكبيرة مما يقلل حدوث تقلبات في معدلات الوفيات المحققة عن المتوقعة .

٢ - انخفاض نسبة المصاريف الإدارية في المشروع عن نسبتها في صناديق التأمين الخاصة الأخرى .

٣ - ربط المزايا بالاشتراكات وهذا يعطى

نوعاً من العدالة والتوازن بين الاشتراكات التي تحصل من العضو والمزايا التي تمنح له .

٤ - إن كثرة عدد الأعضاء يؤدي إلى زيادة الأموال المتجمعة من الاشتراكات وبذلك يتاح فرصة أكبر لاستثمار أفضل .

٥ - أن يتم دفع مبلغ التأمين دفعة واحدة وبذلك يمكن للمستفيد أو لورثته استثماره وبذلك يمكن التعويض بين النقص بين المعاش والمرتبة ومواجهة الزيادة المستمرة في الأسعار .

أهداف البحث :

يهدف البحث إلى دراسة :

١ - المزايا التي يمنحها قانون التأمين الاجتماعي لموظفي وعمال الحكومة بجمهورية مصر العربية .

٢ - أهمية إنشاء صندوق تأمين خاص لهم .

٣ - الأسس العلمية لإنشاء صندوق تأمين خاص يهدف إلى إعطاء مزايا قدرها ١٠٠٠ يوم من الراتب الأساسي للعامل أو

د. محمد محمود الكاشف  
كلية التجارة / جامعة القاهرة  
فرع بنى سويف

(١) وزارة التأمينات ، تقرير انجازات ونتائج أعمال عام ١٩٨٦/٨٥ ، ص ٥٢ .

(٢) المرجع السابق ، ص ٥٤ .

## تقسيم المزايا التي يمنحها قانون التأمين الاجتماعي

\* المبحث الثاني : أهداف صناديق التأمين الخاصة بجمهورية مصر العربية .

\* المبحث الثالث : الأسس العلمية لإنشاء صندوق تأمين خاص يهدف إلى إعطاء مزايا ١٠٠٠ يوم مرتب أثناء الوفاة أو العجز الكلي الدائم أو أثناء إحالته إلى المعاش .

\* المبحث الرابع : النتائج والتوصيات :

بتقسيم البحث إلى أربعة مباحث كما يلي .  
\* المبحث الأول : دراسة المزايا المتاحة للعاملين المدنيين المصريين بالمصالح والهيئات الحكومية بجمهورية مصر العربية لبيان أوجه القصور وطرق مواجهتها

الموظف ، على أن تصرف هذه المزايا أثناء مدة خدمته في حالة وفاته أو إصابته بعجز كلي دائم أو عند إحالته إلى المعاش لبلوغ السن القانوني .  
ولتحقق البحث أهدافه قام الباحث

### المبحث الأول :

دراسة المزايا المتاحة للعاملين المدنيين بالمصالح والهيئات الحكومية بجمهورية مصر العربية لبيان أوجه القصور وطرق مواجهتها

وربع الاستثمارات بالهيئة لوضح لنا مدى توافر الأموال بالهيئة ، ويتضح لنا الاستفسار عن مدى قدرة الهيئة بدفع مزايا تأمينية جديدة للعاملين بالحكومة ، ويوضح الجدول رقم «٢» إجمالي فائض النشاط وربح الاستثمارات في المدة من سنة ١٩٧٩/١٩٨٠ إلى سنة ١٩٨٤/١٩٨٥ وذلك بملايين الجنيهات .

عام ١٩٨٥/٨٤ ( إذ بلغ أكثر من ثمان عشرة مرة عن مثيله في عام ١٩٨٠ ) .  
٢ - زيادة الاشتراكات في عام ١٩٨٥/٨٤ أكثر من ست مرات عما كانت عليه سنة ١٩٨٠ بينما زادت المزايا حوالي أربع مرات ونصف خلال نفس المدة .  
ولو نظرنا إلى إجمالي فائض النشاط

يتمتع العاملون الحاليون بالحكومة بالمزايا التالية :

أولا : في حالة الوفاة أثناء الخدمة :

- ١ - منحة الوفاة
- ٢ - المعاش للمستحقين معاشا .
- ٣ - تأمين إضافي .

ثانيا : في حالة الإصابة أو المرض ( العجز الكلي المستديم )

- ١ - معاش الإصابة .
- ٢ - تأمين إضافي .

ثالثا : في حالة الإحالة إلى المعاش لبلوغ السن القانوني :

- ١ - معاش ( إذا كانت مدة خدمته تسمح بذلك أو يصرف له تعويض الدفعة الواحدة ) .

ويوضح الجدول رقم «١» إجمالي قيمة الاشتراكات المحصلة من سنة ١٩٨٠ إلى سنة ١٩٨٥ .

١ - زيادة الفائض زيادة واضحة في

### جدول رقم ٢

قيمة الفائض المحقق ، وربح الاستثمار للأصول المستثمرة من سنة ١٩٧٩/١٩٨٠ إلى سنة ١٩٨٤/١٩٨٥ بملايين الجنيهات<sup>(١)</sup> .

السنة	الفائض	ربح الاستثمار	إجمالي الفائض وربح الاستثمار	النسبة
١٩٧٩ / ١٩٨٠	١٥,٦٨	٩٤,٦	١١٠,٢٨	١٠٠
١٩٨٠ / ١٩٨١	٥٠,٤٠	١٣٣,٨	١٨٤, ٢	١٦٧
١٩٨١ / ١٩٨٢	١٥٧,٢٨	١٥٥,٢	٣١٢,٤٨	٢٨٤
١٩٨٢ / ١٩٨٣	١٦٥,٩١	١٨٠,٣	٣٤٦,٢١	٣١٤
١٩٨٣ / ١٩٨٤	١٥٨,٨٨	٢٦١	٤١٩,٨٨	٣٨٢
١٩٨٤ / ١٩٨٥	٢٨٣,٨٥	٢١٠	٥٩٣,٨٥	٥٣٨

(١) وزارة التأمينات ، تقرير انجازات أعمال وزارة التأمينات ، ص ٩٠ ( ٨٠/٧٩ ) . ص ٧٣ ( ٨١/٨٠ ) ، ص ٨٦ ( ٨٢/٨١ ) ، ص ٧١ ( ٨٤/٨٢ ) ، ص ٦٦ ( ٨٥/٨٤ ) ، ص ٦٧ ( ٨٦/٨٥ ) .

جدول رقم ١،

قيمة إجمالى الاشتراكات الحملة والمزايا والفائض المحقق من سنة ١٩٨٠ إلى ١٩٨٥ (١)

السنة	إجمالى الاشتراكات للعاملين بالحكومة		إجمالى المزايا التى يتمتع بها أصحاب المعاشات		الفائض بالجنيه المصرى	
	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%
١٩٨٠	١٢٥,٥٢٤,٦٧٥	١٠٠	١٠٩,٨٤٥,٧٨٩	١٠٠	١٥,٦٧٨,٨٨٦	١٠٠
٨١/٨٠	٢٨٣,٦٤٣,١٤٣	٢٢٦	٢٢٣,٢٤٣,٩٨٧	٢١٢	٥٠,٣٩٩,١٦٦	٣٢١
٨٢/٨١	٤٣٤,٨٥١,٦١٠	٣٤٦	٢٧٧,٥٧١,٧٢٨	٢٥٣	١٥٧,٢٧٩,٨٩٢	١٠٠٣
٨٣/٨٢	٤٨٥,٥٩٩,٢٤٢	٣٨٧	٣٢٠,٠٨٦,٠٥١	٢٩١	١٦٥,٩١٣,١٩١	١٠٥٨
٨٤/٨٣	٥٦٣,٥٦٣,١٨٥	٤٤٩	٤٠٤,٦٨٢,٠٧٧	٣٦٨	١٥٨,٨٨١,١٠٨	١٠١٣
٨٥,٨٤	٧٧٢,٦٣٩,٦١٧	٦١٦	٤٨٨,٧٩٢,٧٠٧	٤٤٥	٢٨٣,٨٤٦,٩١٠	١٨١٠

من الجدول السابق يتضح لنا أن إجمالى الفائض وريع الاستثمار في زيادة مستمرة وبلغت في سنة ١٩٨٥/٨٤ ٥٣٨٪ عما كانت عليه في سنة ١٩٧٩/١٩٨٠ .

مما سبق لا يمكن أن نقول بأن الهيئة من

الممكن أن تزيد المزايا إلا بعد تقدير الالتزامات المستقبلية ، وهنا نقول إن هناك فائضا ويمكن زيادة المزايا ، ولذا يجب عند التفكير في أى مزايا جديدة تقدم للعاملين الحاليين بالحكومة أن يكون تمويلها ذاتيا من أجورهم ، أى بالاعتماد على اشتراكاتهم فقط

جدول رقم ٣

يوضح الجدول رقم ٣ « قيمة المعاشات المنصرفة لأصحاب المعاشات ( أحياء ) طبقا لشرائح المعاشات الإجمالية ( القانونية والزيادات ) من الهيئة العامة للتأمين والمعاشات في ١٩٨٦/٦/٣٠ مقارنا بما كان عليه الوضع في ١٩٨٥/٦/٣٠ .

قيمة المعاشات المنصرفة لأصحاب المعاشات ( أحياء ) طبقا لشرائح المعاشات الإجمالية ( القانونية والزيادات ) من الهيئة العامة للتأمين والمعاشات في ١٩٨٦/٦/٣٠ مقارنا بما كان عليه الوضع في ١٩٨٥/٦/٣٠ (١)

١٩٨٥/٦/٣٠				١٩٨٦/٦/٣٠				البيان
المعاش القانونى والزيادات		العدد		المعاش القانونى والزيادات		العدد		
نسبة %	جنيه	نسبة %	عدد	نسبة %	جنيه	نسبة %	عدد	
٠,٣	٤٥٢٩١	١,٠٠	٢٢٦٦	٠,٣	٦٦٩٧٦	١,٢	٣٠٦٣	أقل من ٣٠ جنيها
٦,٤	١٦٧٧٤٢٧	٢١,٠	٤٨٤٣٨	٦,٩	١٤١١٨٣١	١٦,٠	٣٩٢٢١	من ٣٠ إلى أقل من ٤٠ جنيها
٧,٢	١٢٨٩٧٣٩	١٢,٥	٢٨٨٩٢	٦,٨	١٣٧٥٦٥١	١٢,٥	٢٠٦٨٨	من ٤٠ إلى أقل من ٥٠ جنيها
٨,٢	١٤٥٥٠٢١	١١,٥	٢٦٥٩٣	٧,٢	١٤٦١١٩٩	١٠,٨	٢٦٥٨٨	من ٥٠ إلى أقل من ٦٠ جنيها
٦,٧	١١٩٩٥٦١	٨,١	١٨٥٥٤	٦,٩	١٤١٢١١٠	٨,٩	٣١٨٤٧	من ٦٠ إلى أقل من ٧٠ جنيها
٧,٣	١٢٩٥٤٢٤	٧,٥	١٧٣٣٦	٦,٨	١٣٩٥٧٩٤	٧,٦	١٨٥٦٩	من ٧٠ إلى أقل من ٨٠ جنيها
٦,٢	١١١١١١١	٥,٧	١٣١٠٤	٦,٣	١٢٨٥٥٣٩	٦,١	١٥١٥٨	من ٨٠ إلى أقل من ٩٠ جنيها

(١) مرجع سابق .

(٢) وزارة التأمينات ، تقرير انجازات ونتائج أعمال وزارة التأمينات ، ١٩٨٦/٨٥ ص ٥٢ .

١٩٨٥/٦/٣٠		١٩٨٦/٦/٣٠						البيان
المعاش القانوني والزيادات		العدد	المعاش القانوني والزيادات			العدد		
نسبة %	جنيه	نسبة %	عدد	نسبة %	جنيه	نسبة %	عدد	
٥,٩	١٠٥٥٨٧٦	٤,٨	١١١٣١	٦,٢	١٢٧١٤٠٦	٥,٥	١٣٤٠١	من ٩٠ إلى اقل من ١٠٠ جنيها من ١٠٠ إلى اقل من ١١٠ جنيها من ١١٠ إلى اقل من ١٢٠ جنيها من ١٢٠ إلى اقل من ٢٠٠ جنيه من ٢٠٠ جنيه فأكثر
٦,٤	١١٣٥٩٣٢	٤,٧	١٠٨٣٩	٥,٨	١١٧٤٥٥٥	٤,٦	١١١٩١	
٦,٥	١١٥٠٤٩٠	٤,٣	١٠٠٠٦	٦,٤	١٢٩٧٢٣٤	٤,٦	١١٢٨٠	
٣٤,٤	٦١١٨٨٥٠	١٨,٣	٤٢١٣١	٢٨,١	٧٧٥٠٧١٣	٢١,٣	٥٢٢٥٣	
١,٤	٢٤٨٣٣٧	٠,٦	١١٦٧	٢,٣	٤٧٦٨٥٦	٠,٩	٢١٩٧	
١٠٠	١٧٧٨٢٨٦٩	١٠٠	٢٣٠٤٥٧	١٠٠	٢٠٣٧٩٨٦٤	١٠٠	٢٤٥٤٥٦	الإجمالي

الإجمالية القانونية والزيادات من الهيئة العامة للتأمين والمعاشات في ١٩٨٦/٦/٣٠ مقارنا بما كان عليه في ١٩٨٥/٦/٣٠ .

١٠٠ جنيه وذلك في ١٩٨٦/٦/٣٠ . كما يوضح الجدول رقم (٤) قيمة المعاشات المنصرفة للورثة ، طبقا لشرائح المعاشات

من هذا الجدول يتضح أن ٢٨,٧٪ من أصحاب المعاشات يتقاضون أقل من ٥٠ جنيهًا وأن ٦٨,٦٪ منهم يتقاضون أقل من

#### جدول رقم « ٤ »

قيمة المعاشات المنصرفة لأصحاب المعاشات ( ورثة ) طبقا لشرائح المعاش ( القانونية والزيادات ) من الهيئة العامة للتأمين والمعاشات في ١٩٨٦/٦/٣٠ مقارنا بما كان عليه الوضع في ١٩٨٥/٦/٣٠ (١)

١٩٨٥/٦/٣٠			١٩٨٦/٦/٣٠					البيان
المعاش القانوني والزيادات		العدد	المعاش القانوني والزيادات			العدد		
نسبة %	جنيه	نسبة %	عدد	نسبة %	جنيه	نسبة %	عدد	
٠,٤	٤٩٣٦٤	٢,٣	١٤٨٦٠	٠,٣	٤٢٤٨٤	١,٩	١٣١١٤	أقل من ٤ جنيهات
١,٢	١٤٨٨٦١	٥,١	٣٢٨٢٦	٠,٨	١٢١٩٢٧	٢,٩	٢٦٧٥٣	من ٤ إلى أقل من ٥ جنيهات
١,٩	٢٤٩٦٨٦	٧,٠	٤٥٥٥١	١,٤	٢١٣٢٦٤	٥,٧	٢٨٦٩٦	من ٥ إلى أقل من ٦ جنيهات
٢,٥	٣٢٠٥٠٦	٧,٧	٤٩٥٩٨	٢,٠	٢٩٥٨٨٣	٦,٧	٤٥٤٤٧	من ٦ إلى أقل من ٧ جنيهات
١,٩	٢٤٤٥٩٧	٥,١	٣٢٦٩٢	١,٨	٢٦٥٠٩٩	٥,٢	٣٥٢٨٦	من ٧ إلى أقل من ٨ جنيهات
٢,٣	٢٩٤٩٠٠	٥,٤	٢٤٦٨٨	١,٧	٢٥٣٤٤٧	٤,٤	٢٩٨٢٠	من ٨ إلى أقل من ٩ جنيهات
١,٨	٢٢٨٨٤١	٢,٧	٢٤١٣٧	٢,٠	٣٠٣٢٩٥	٤,٧	٣٢٠١٠	من ٩ إلى أقل من ١٠ جنيهات
١٢%	١٥٣٦٩٧٥٥	٣٦,٣	٢٣٤٣٥٢	١٠,٠	١٤٩٤٣٩٩	٣٢,٥	٢٢١٢٣٦	المجموع لأقل من ١٠ جنيهات (١)
٢٠,٧	٢٦٥٣٦٠٩	٢٧,٢	١٧٦٥٩٢	١٨,٠	٢٦٩٩٧٠٤	٢٦,١	١٧٩٢٦٧	من ١٠ إلى أقل من ٢٠ جنيتها
٢٤,٢	٢٠٩٦٠٠٥	١٩,٥	١٢٦٧٧٩	٢٢,٢	٢٤٨٦١١٤	٢٠,٤	١٣٩٦٥٥	من ٢٠ إلى أقل من ٣٠ جنيتها
١١,٨	١٥٢٢٤٦٤	٦,٩	٤٤٣٢٩	١٣,٠	١٩٥٧٣٥٩	٨,٤	٥٦٩٨٧	من ٣٠ إلى أقل من ٤٠ جنيتها
٧,٩	١٠٠٨٧٢٧	٣,٥	٢٢٦٤١	٨,٥	١٢٧١٨٠٢	٤,٢	٢٨٥٥٨	من ٤٠ إلى أقل من ٥٠ جنيتها
٦,٤	٨١٨٢٩٨	٢,٣	١٤٩٥٢	٦,٦	٩٩١٤٤٨	٤,٧	١٨١٢٢	من ٥٠ إلى أقل من ٦٠ جنيتها

(١) مرجع سابق ، ص ٥٤ .

١٩٨٥/٦/٣٠			١٩٨٦/٦/٣٠					البيان
المعاش القانوني والزيادات		العدد	المعاش القانوني والزيادات			العدد		
نسبة %	جنيه	نسبة %	عدد	نسبة %	جنيه	نسبة %	عدد	
٥,٥	٧٠١٤٧٠	١,٧	١٠٨٤٨	٥,٨	٨٦٨٥٧٩	٢,٠	١٣٤٢٢	من ٦٠ إلى أقل من ٧٠ جنيها من ٧٠ إلى أقل من ٨٠ جنيها من ٨٠ إلى أقل من ٩٠ جنيها من ٩٠ إلى أقل من ١٠٠ جنيها من ١٠٠ جنيها فأكثر
٤,١	٥٢٦٢١١	١,١	٧٠٤٩	٤,٧	٧١١٢٧٥	١,٤	١٥٢٧	
٢,٦	٢٤٠٢٠٤	,٦	٤٠٢٢	٣,٤	٥٠٨٧٨٧	٠,٩	٦٠٢٠	
١,٨	٢٢٤٨٠,٦	,٤	٢٣٧٧	٢,٣	٢٥٥٦٨١	٠,٦	٢٧٦٣	
٢,٠	٢٧٩٧٣٣	,٥	٣٣١٢	٤,٥	٦٧٩٥٤١	٠,٨	٥٧٩٢	
٨٨,٠	١١٢٧١٥٢٧	٦٣,٧	٤١٢٩١٣	٩٠,٠	١٣٥٢٥٣٩٠	٦٧,٥	٤٦١١٢٣	المجموع من ١٠ جنيها إلى ١٠٠ جنيها فأكثر (ب)
١٠٠	١٢٨٠٨٢٨٢	١٠٠	٦٤٧٣٦٦	١٠٠,٠	١٥٠١٩٧٨٩	١٠٠	٦٨٢٣٥٩	الإجمالي (أ، ب)

ماهى نسبة هذا المعاش عن الأجر المتغير إلى المعاش الأساسى ؟

يتوقف ذلك على أساس مدة الاشتراك فى هذا النظام ومقدار ذلك الأجر، كما يتوقف على توافر استحقاق عن المعاش الأساسى .

إذا فرضنا تساوى مدة الاشتراك عن الأجر المتغير والأجر الأساسى ويتوقف مقداره على أساس نسبة هذا الأجر المتغير إلى الأجر الأساسى .

إن الاشتراكات المحصلة فى سنة ١٩٨٥/١٩٨٤ بالهيئة العامة للتأمين والمعاشات بلغت كمايل :

( انظر الجدول رقم ٤ )  
\* الاشتراكات المحصلة طبقا للقانون ٧٩ لسنة ١٩٧٥ ٤٧٩ مليون جنيه  
\* الاشتراكات المحصلة طبقا للقانون ٤٧ لسنة ١٩٨٤ ١١٤ مليون جنيه  
وهكذا نجد أن إجمالى الاشتراكات طبقا للقانون الأخير لم تصل نسبتها ٢٥ % من اشتراكات الأجر الأساسى .

وبذلك نجد أن إجمالى المعاش المتغير لو تساوت مدة الاشتراك فرضا مع المعاش الأساسى لن تزيد على ٢٥ % منه .

مما سبق أن المزايا التى يقدمها القانون

وبالتالى المزايا التى تدفع لأصحاب المعاشات ولم يحدد هذا القانون حدا أقصى للأجر .

٢ - حساب المعاش عن كامل مدة الاشتراك فى هذه الأجر المتغيرة .

٣ - يسوى المعاش عن الأجر المتغيرة وحدة واحدة على أساس مجموع مايتقاضاه منها خلال السنتين الأخيرتين .

٤ - تحويل نظام الإخبار إلى نظام مكافأة يكفل للعامل مكافأة بواقع شهر عن كل سنة من اشتراكه فى نظام المكافآت وتحسب على أساس متوسط الأجر الأساسى خلال السنتين الأخيرتين .

٥ - ضمان الحد الأدنى للمكافأة وقدره عشرة شهور فى حالة انتهاء الخدمة للعجز الكامل أو الرقابة وكذلك لحالات التقاعد بالنسبة للموجودين بالخدمة حاليا .

٦ - خصم الاشتراك فى نظام المكافأة من الأجر الأساسى فقط وعدم تحصيل أية اشتراكات فى هذا النظام من الأجر المتغيرة .

مامقدار المعاش عن الأجر المتغير ؟

يستحق المعاش عن الأجر أيا كانت مدة اشتراك المؤمن عليه من هذا الأجر ومتى توافرت فى شأنه إحدى حالات استحقاق المعاش عن الأجر الأساسى

ومن الجدول السابق يتضح أن فى ١٩٨٦/٦/٣٠ :

٩٤,٣ % من أصحاب المعاشات ( ورتة ) يتقاضون معاشا أقل من ستين جنيها .  
٤,٩ % من أصحاب المعاشات ( ورتة ) يتقاضون معاشا يتراوح بين ستين جنيها وأقل من مائة جنيها .

أثر صدور القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٨٤ على المزايا التى ستقدم للعاملين الحاليين بالحكومة :

بالرغم من صدور القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٨٤ ( والذى نصت المادة الأولى منه على إنشاء فى كل من الهيئة العامة للتأمين والمعاشات والهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية حساب خاص تتكون أمواله من الموارد الآتية :

١ - الاشتراكات المستحقة عن الأجر المتغيرة .

٢ - المبالغ التى تؤديتها الخزانة العامة لحساب تأمين الشيخوخة والعجز والوفاة فى الأجر المتغيرة .

وقد حددت المادة الخامسة من نفس القانون ما المقصود بالأجر الأساسى والأجر المتغير .

وتتلخص مزايا هذا القانون فيما يلى :

١ - توسيع مفهوم أجر الاشتراك

## تقسيم المزايا التي يمنحها قانون التأمين الاجتماعي

٤٧ لسنة ١٩٨٤ لن تتغلب بشكل واضح على الإنخفاض المستمر للقوة الشرائية للنقود وعدم تناسب المعاش مع الانفاق فلذا يجب التفكير في مزايا جديدة .

القانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٨٧ :

صدر القانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٨٧ لزيادة المزايا لأصحاب المعاشات ونصت المادة الأولى منه على زيادة المعاشات المستحقة قبل ١٩٨٧/٧/١ بنسبة ٢٠٪ وتعتبر هذه الزيادة جزءاً من المعاش وتسرى في شأنها جميع أحكامه

القانون رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٧ :

نصت المادة الأولى من القانون المذكور على مايلي :

« إذا قل معاش المؤمن عليه عن أجر اشتراكه المتغير المستحق في الحالة

المنصوص عليها في البند (١) من المادة ١٨ (\*) من قانون التأمين الاجتماعي الصادر بالقانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ عن ٥٠٪ من متوسط أجر تسوية هذا المعاش رفع إلى هذا القدر متى توافرت فيه الشروط الآتية :

(أ) أن يكون المؤمن عليه مشتركاً عن الأجر المتغير في ١/٤/١٩٨٤ ومستمرًا في الاشتراك عن هذا الأجر حتى تاريخ انتهاء خدمته .

(ب) أن تكون للمؤمن عليه في تاريخ توافر واقعة استحقاق المعاش مدة اشتراك فعلية عن الأجر الأساسي مقدارها ٢٤٠ شهراً على الأقل .

كما حذبت المادة الثانية من نفس القانون مايلي :

يكون الحد الأدنى لمعاش الأجر المتغير ٢٠٪ من مجموع المعاش والزيادات

### المبحث الثاني :

#### اهداف صناديق التأمين الخاصة بجمهورية مصر العربية

مما سبق نجد أن بعض الأفراد الذين تربطهم ببعض صلة معينة ، كالعمل أو المهنة يقومون بإنشاء صناديق خاصة للتأمين ضد أخطار يحددها بغية الحصول على مزايا أو تعويضات في حالة الوفاة أو التقاعد أو العجز الكلي ، وتنشأ هذه الصناديق بدون رأس مال في نظير اشتراكات دورية محددة ولا تهدف هذه الصناديق لتحقيق الربح .

« ولقد بلغت عدد صناديق التأمين الخاصة المسجلة لدى إدارة الصناديق الخاصة بهيئة الإشراف والرقابة على التأمين بمصر ٢٢٤ صندوقاً في نهاية عام

وإن المزايا التي تقدم في حالة حدوث أحد الطوارئ الآتية :

١ - زواج العضو أو ذريته أو بلوغه سناً معيناً أو وفاته .

٢ - حلول إحدى المناسبات الاجتماعية أو الدينية أو غيرها من المناسبات المشابهة .

٣ - ضياع مورد الرزق أو التقاعد عن العمل .

٤ - عدم القدرة على العمل بسبب المرض أو الحوادث .

٥ - الحاجة إلى نفقات تعليم من يعوله العضو .

حذبت المادة ٢٢ من قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر رقم ١٠ لسنة ١٩٨١ المقصود بصناديق التأمين الخاصة وحددت كمايلي :

« يقصد بصناديق التأمين الخاصة كل نظام في هيئة أو شركة أو نقابة أو جمعية من أفراد تربطهم مهنة أو عمل واحد ، أو أية صلة اجتماعية أخرى ، يتكون بدون رأس مال ويمول باشتراكات أو خلافه بغرض أن يؤدي أو يرتب لأعضائه أو المستفيدين عنه حقوق تأمينية في شكل تعويضات أو معاشات دورية أو مزايا مالية محددة .

(\*) انتهاء خدمة المؤمن عليه لبلوغه سن التقاعد المنصوص عليه بنظام التوظيف العامل به أو لبلوغه سن الستين بالنسبة للمؤمن عليهم بالبندين ب ، ج من المادة الثانية .

١٩٨٥ بينما كان عددهم ١٩٢ صندوقاً في نهاية عام ١٩٨١» (١).

ويمكن تقسيم هذه الصناديق كمايلي :  
٣ صناديق مالهـ الاحتياطي ٥٠ مليون جنيه فأكثر .

٥ صناديق مالهـ الاحتياطي من ١٠ - ٢٠ مليون جنيه .

٦٦ صندوقاً مالهـ الاحتياطي من ١ - ١٠ ملايين جنيه .

١٥٠ صندوقاً مالهـ الاحتياطي أقل من مليون جنيه .

وفيما يلي أسماء صناديق التأمين للعاملين بالمصالح والهيئات الحكومية التي تصل قيمة مالهـ الاحتياطي مليون جنيه فأكثر .

أولاً : من ١ - ١٠ ملايين جنيه « ٤ صناديق » :

- ١ - صندوق تأمين المخبرات العامة .
- ٢ - صندوق تأمين وزارة الصحة .
- ٣ - صندوق تأمين وزارة الاقتصاد ( تأميني ) .

٤ - صندوق وزارة الاقتصاد ( ادخار ) .

ثانيها : من ١٠ - ٢٠ مليون جنيه « صندوق واحد » :

صندوق تأمين وادخار للجمارك .  
أما باقى صناديق التأمين الخاصة فجملة مالهـ الاحتياطي أقل من مليون جنيه .

وبتحليل مصادر تمويل الحقوق التأمينية للصناديق الخمسة السابق ذكرها كمايلي (١) :

م	اسم الصندوق	اشتراكات	مساهمة جهات العمل	ربيع استثمار	موارد أخرى	جملة
١	الجمارك ( تأمين / ادخار )	١٢٢٨	١٧٩٦	١٦٠٥	٤	٤٦٣٣
٢	وزارة الصحة	١٠١	—	٩٧	٣٥	٢٢٣
٣	وزارة الاقتصاد ( تأمين )	٢٣	١٠٨٩	٥١١	٦	١٦٢٩
٤	وزارة الاقتصاد ( ادخار )	٢٥٥	٩٣٤	٢٥٨	—	١٦٤٢
٥	المخبرات العامة	١٦٢٧	٢٠٩	٦١١	٧٨	٢٥٢٥

لو نظرنا إلى مصادر التمويل لبعض الصناديق نجدها كمايلي :

١ - صندوق التأمين والادخار للعاملين بمصلحة الجمارك ( تبلغ حصة العضو ١٪ من الراتب الشامل ، وباقى الحصيلة تعتمد على الغرامات الجمركية والتعويضات والأشياء المعيارية من الجدول السابق نجد أن قيمتهم بلغت ١,٧٩٦ مليون جنيه .

٢ - صندوق وزارة الاقتصاد ( تأمين ) وكذلك صندوق وزارة الاقتصاد ( ادخار ) تبلغ حصة المشترك كل من الصندوقين ١٪ من الأجر الأساسى وباقى إيراد الصندوق من حصيلة الموافقات الاستيرادية وقد بلغت جملتها للصندوق الأول ١,٠٨٩ مليون والثانى ٩٣٤ ألف .

٣ - صندوق المخبرات العامة .

يتضح من الجدول السابق مساهمة جهة العمل ٢٠٩ آلاف جنيه .

مما سبق نجد أن لبعض المصالح الحكومية صناديق تأمينية تقدم لأعضائها المزايا ، وتعتمد مواردها على مساهمة الدولة فى موازنات هذه الصناديق فى حين لا يحصل باقى موظفى الدولة على أى مزايا بخلاف ما يحدده قانون التأمين الاجتماعى ، كما أننا نجد أن العديد من شركات القطاع العام أو الخاص تقوم بالتأمين الجماعى على حياة موظفيها وعمالها ويساعدون فى ذلك ارتفاع المرتبات للعاملين بالشركات عن العاملين بالحكومة بما يحصلون عليه من أجور إضافية ومزايا نقدية أو عينية أو كلاهما معا ، بالإضافة إلى الاشتراك فى الأرباح وتمتد هذه المزايا إلى ما يحصلون عليه عند إحالتهم للمعاش

أو إنهاء خدمتهم لأى سبب إذ يزداد بالتالى مايتقاضونه من معاش سواء عن أجورهم الثابتة أو أجورهم المتغيرة عن كامل مدة الاشتراك عن هذه الأجور .

ومن العرض السابق نجد أن العاملين بالشركات أكثر حظاً من العاملين بالحكومة سواء أثناء خدمتهم أو حتى عند تقاعدهم ، ولذا يسعى الباحث إلى إنشاء صندوق تأمين خاص يهدف إلى إعطاء مبلغ من المال يدفع مرة واحدة عند وفاة الموظف أو العامل ، أو عند حدوث العجز الكلى المستديم أو عند إحالته إلى المعاش لبلوغ السن القانونى ( ٦٠ سنة ) وتقدر المزايا بأجر ٥٠٠ يوم من الراتب الأساسى حتى

(١) الكتاب السنوى عن نشاط سوق التأمين فى جمهورية مصر العربية ، الهيئة المصرية للرقابة على التأمين ، ١٩٨٦/١٩٨٥ ص ٤٧٧ - ٤٨٢ .

(١) المرجع السابق ص ٤٧٩ ومابعدها .

## تقسيم المزايا التي يمنحها قانون التأمين الإجتماعي

درجة كبيرة لو عهد بإدارته إلى الهيئة العامة للتأمين والمعاشات باستخدام نفس المبنى والموظفين والمعدات والأدوات .

وبالنسبة للعضوية فهي إجبارية لكل الموظفين والعاملين الحكوميين ويدفع العضو فقط قيمة الاشتراك بالكامل .

واستقرار مصادر التمويل للصندوق .  
ويلاحظ أن المصاريف الإدارية التي سيتحملها الصندوق المقترح ستقل إلى

يكون هذا المبلغ كافياً ومشجعاً للاستمرار بالعمل بدواوين الحكومة .  
وهكذا نضمن استمرار العضوية

### المبحث الثالث :

الأسس العلمية لإنشاء صندوق تأمين خاص يهدف إلى إعطاء مزايا ١٠٠٠ يوم مرتب

أساسي أثناء الوفاة أو العجز الكلي الدائم أو أثناء إصابته إلى المعاش

سنة ، متوسط معدل الوفيات الخام عن هذه الفترة ثم نطبق هذا المعدل على سنة الدراسة ١٩٨٢/٨١ ليتم المقارنة بين عدد حالات الوفاة التقديرية وعدد حالات الوفاة الفعلية .

وبوضح الجدول التالي رقم « ٥ » عدد المؤمن عليهم في السنوات من ١٩٨٠/٧٩ إلى سنة ١٩٨٤/٨٣ ، وعدد حالات الوفاة ونسبة الوفاة لكل سنة ومنه يتم استخراج معدل الوفاة الخام الفعلي :

الخاص بالنظام .  
خامساً - تحديد المزايا والاقساط التي ستسدد .

أولاً - تحديد جدول الوفيات المناسب :

بالنظر إلى عدد المؤمن عليهم بعدد حالات الوفاة في السنوات ٨٠/٧٩ ، ٨١/٨٠ ، ٨٢/٨١ ، ٨٣/٨٢ ، ٨٤/٨٣ ، يمكن استخراج معدل الوفاة الخام لكل

في هذا المبحث يتم مايلي :  
أولاً - ( ١ ) تحديد جدول الوفيات المناسب .

( ب ) إيجاد معدل العجز الكلي المستديم المناسب .

ثانياً - تقدير معدل تزايد الأجور .  
ثالثاً - تقدير معدل ربح استثمار للأموال المستثمرة بالهيئة العامة للتأمين والمعاشات حالياً .

رابعاً - تكوين جدول الرموز الحسابية

### جدول رقم « ٥ »

عدد المؤمن عليهم ( بالآلاف ) وعدد حالات الوفيات في الفترة من ٨٠/٧٩ - ٨٤/٨٣ (١)

السنة	٨٠/٧٩	٨١/٨٠	٨٢/٨١	٨٣/٨٢	٨٤/٨٣	الإجمالي
عدد المؤمن عليهم (بالآلاف)	٢١٠١	٢١٨٦	٤٠٢٤	٢٣٣٥	٢٤٠٤	١١٢٩٨
عدد حالات الوفيات	١٠٠٩٩	٩٧٢٩	٨٤٠٣	٩٥٦٢	٩٩٠٧	٤٩٧٩٧
معدل الوفاة الخام الفعلي %	٤,٨٠٧	٤,٤٥١	٤,١٥٢	٤,٠٩٥	٤,١٢٣	٤,٣١٧

السنة	ص	س	س	س
١٩٨٠/٧٩	٤,٨٠٧	٢-	٩,٦١٤-	٤
١٩٨١/٨٠	٤,٤٥١	١-	٤,٤٥١-	١
١٩٨٢/٨١	٤,١٥٢	صفر	صفر	صفر
١٩٨٣/٨٢	٤,٠٩٥	١	٤,٠٩٥	١
١٩٨٤/٨٣	٤,١٢٣	٢	٨,٢٤٦	٤
	٢٢,٠٩٦	صفر	١,٧٢٤-	١٠

بدراسة المعدلات المستخرجة في الجدول السابق يتضح أن معدل الوفاة الخام في تحسن في عام ٨٣/٨٢ ، ٨٤/٨٣ عن السنوات الثلاث السابقة .

باستخدام معادلة الاتجاه العام ممكن استخراج معدل الوفاة الخام وهذه المعادلة كمايلي :

(١) سجلات الهيئة العامة للتأمين والمعاشات ، ( عدد المؤمن عليهم بالآلاف ) ( ١٩٨٥/٨٤ ، ٢٤٨٩ ، ١٩٨٦/٨٥ ، ٢٥٩٥ ) ، ولم يرد بتقرير إنجازات وزارة التأمينات ونتائج أعمال ( ٨٥/٨٤ ص ٢٤ ، ٨٦/٨٥ ص ٢٣ ) عدد حالات الوفيات على حدة وإنما ورد بيان إجمالي لعدد حالات الوفاة الطبيعية والاصابة ( عجز كلي وعجز جزئي ) ، مما اضطر الباحث لاستبعاد هذه السنوات .

(۱) مَجَس = مَجَس + جَن  
مَجَس ص = مَجَس<sup>۲</sup> + جَ مَجَ  
(۲) س

بإستخدام المعادلة الأولى :

$$\begin{aligned} \text{مـ جـ ص} &= \text{مـ جـ س} + \text{جـ ن} \\ 22,096 &= \text{مـ} \times \text{صفر} + 5 \text{ جـ} \\ 5 \text{ جـ} &= \\ \therefore \text{جـ} &= 4,419.2 \\ \text{مـ جـ س ص} &= \text{مـ جـ س}^2 + \text{جـ مـ جـ س} \\ - 1,724 &= 10 \text{ مـ} + 4,419.1 \times \text{صفر} \end{aligned}$$

\*\*\* دراسة مقارنة بين عدد الوفيات الفعلية والوفيات التقديرية باستخدام جدول الحياة الانجليزي (A 24/29)

م	السنوات	عدد المؤمن عليهم بالآلاف	عدد الوفيات الفعلى	عدد الوفيات التقديرى			
				qx	qx+1	qx+2	qx+3
١	١٩٨٠/١٩٧٩	٢١٠١	١٠٠٩٩	٨٧٢٢	٩٥٧٩	١٠٠٢٥	١٠٦٦٢
٢	١٩٨١/١٩٨٠	٢١٨٦	٩٧٢٩	٩٠٧٥	٩٩٦٩	١٠٤٣٠	١١٠٩٤
٣	١٩٨٢/١٩٨١	٢٠٢٤	٨٤٠٣	٨٤٠٢	٩٢٢٨	٩٦٥٨	١٠٢٧٢
٤	١٩٨٣/١٩٨٢	٢٣٣٥	٩٥٦٢	٩٦٩٤	١٠٦٤٦	١١١٤٣	١١٨٥٠
٥	١٩٨٤/١٩٨٣	٢٤٠٤	٩٩٠٧	٩٩٧٧	١٠٩٦١	١١٤٦٨	١٢٢٠٠

 $(q_x + 3), (q_x + 2), (q_x + 1)$ 

وبإيجاد عدد الوفيات التقديرى باستخدام الجدول (A 24/29) وتطبيق احتمال الوفاة ( $q_x$ ) وإضافة سنة ( $q_x + 1$ ) ، وإضافة سنتين ( $q_x + 2$ ) وإضافة ٣ سنوات ( $q_x + 3$ ) ، على السنوات الخمس

٨٠/٧٩ ، ٨١/٨٠ ، ٨٢/٨١

بالرجوع إلى الملف رقم ١، ٢، ٣، ٤ نجد أن معدل الوفيات الخام باستخدام جدول الحياة الانجليزي، (% ) (A 42/29)،  $qX = 0.1774$

+ (% ) (2،  $+qX = 0.4904$ ) (% ) (1،  $= 0.4104$ ) (% ) ( $X + qX = 0.5704$ ) (معدل الوفاة الخام الفعلي للمدة من 80/79 إلى 83/84) 43.17% بالرجوع إلى الجدول رقم (13).

الجدول دون إضافة أى سنوات على السن عند تطبيق جدول الوفيات .  
تقدير معدل العجز الكلي المستديم :  
بدراسة عدد حالات العجز الكلي التى

تحققت فى السنوات من سنة ٨٠/٧٩ إلى سنة ٨٤/٨٣ ، ومقارنتها بعدد المؤمن عليهم المناظر كما هو وارد فى الجدول رقم

«٧» يمكن الحصول على تقدير معدل العجز الكلي المستديم فى حالات العجز الصحى والإصابى .

#### جدول رقم « ٧ »

عدد المؤمن عليهم وعدد حالات العجز الكلي بالآلاف ونسبة حالات العجز الكلي إلى عدد المؤمن عليهم<sup>(١)</sup>(\*)

بيان السنة	٨٠/٧٩	٨١/٨٠	٨٢/٨١	٨٣/٨٢	٨٤/٨٣	الإجمالى
عدد المؤمن عليهم (بالآلاف)	٢١٠١	٢١٨٦	٢٢٧٢	٢٣٣٥	٢٤٠٣	١١٢٩٨
عدد حالات العجز الكلي	٤,٥	٤,١	٤,٥	٣,٥	٥,٣	٢١,٩
النسبة %	٢,١٤	١,٨٧	١,٩٨	١,٥٦	٢,٢	١,٩٣٨

ومن هذا الجدول يتضح أن معدل العجز الكلي المستديم يتراوح بين ١,٥٦٪ و ٢,٢٪ وأن الوسط الحسابى فى السنوات المتوافرة ١,٩٣٨٪ ، وزيادة فى الحذر سنأخذ معدل ٢٪ وباستخدام معادلة الاتجاه العام :

$$\text{ص} = \text{م} \times \text{س} + \text{ج} \\ \text{ص} = ١,٩٣٨ \times \text{س} + ٢٥ -$$

وسنستخدم الوسط الحسابى للعدلات

العجز الكلي فى السنوات المتوافرة كتقدير لمعدل العجز الكلي المستقبلى لأنه يوجد تحفظ على استخدام الاتجاه العام لأن عدد السنوات المتوافرة خمسة فقط ولذلك ستكون الثوابت مشكوك فى كفاءتها .

باستخدام معادلة الاتجاه العام ممكن استخراج معدل الوفاة الخام وهذه المعادلة كمايلي :

$$\text{م} \times \text{س} + \text{ج} = \text{ص} \\ ٩,٦٩ = \text{م} \times \text{صفر} + ٥ - \text{ج} \\ ٩,٦٩ = \text{صفر} + ٥ - \text{ج} = ٥ - \text{ج} \\ \therefore \text{ج} = ١,٩٣٨$$

$$\text{م} \times \text{س} + \text{ج} = \text{ص} \\ \text{س} = ١٠ \text{ م} = ٢٥ -$$

$$\text{م} = ٢٥ - ١٠ \times ١,٩٣٨ \\ \text{م} = ٢٥ - ١٩,٣٨ \\ \text{م} = ٥,٦٢$$

$$\text{م} \times \text{س} + \text{ج} = \text{ص} \\ \frac{٥,٦٢ \times \text{س} + ٢٥ -}{١,٩٣٨ \times \text{س} + ٢٥ -} = \text{ص}$$

ثالثاً - تقدير معدل ريع استثمار الأموال المستثمرة بالهيئة العامة للتأمين والمعاشات حالياً :

من دراسة ريع الاستثمار المحقق من استثمار أموال الهيئة العامة للتأمين والمعاشات سنحاول الوصول إلى معدل الفائدة المحقق لإيجاد معدل ريع الاستثمار سنستخدم المعادلة الآتية :

حيث معدل ريع الاستثمار =

$$I = \frac{2 \times A}{A + B} \times 100$$

I ريع الاستثمار المحقق خلال

A إجمالى الأموال المستثمرة أول السنة .

B إجمالى الأموال المستثمرة آخر السنة .

ويبين الجدول رقم «٨» التالى الأموال

$$\text{م} \times \text{س} + \text{ج} = \text{ص} \quad (١) \\ \text{م} \times \text{س} + \text{ج} = \text{ص} \quad (٢)$$

باستخدام المعادلة الأولى :

السنة	ص	س	س ص	س <sup>٢</sup>
١٩٨٠/٧٩	٢,١٤	٢-	٤,٢٨-	٤+
١٩٨١/٨٠	١,٨٧	١-	١,٨٧-	١+
١٩٨٢/٨١	١,٩٨	صفر	صفر	صفر
١٩٨٣/٨٢	١,٥٠	١	١,٥٠+	١+
١٩٨٤/٨٣	٢,٢٠	٢	٤,٤٠+	٤+
	٩,٦٩	صفر	٦,١٥- ٥,٩٠+	١٠
			٢٥-	

(١) وزارة التأمينات ، تقرير إنجازات ونتائج أعمال عام ٨٠/٨١ ، ٨١/٨٢ ، ٨٢/٨٣ ، ٨٣/٨٤ ، ص ٢٤ ، ص ٣٠ ، على التوالى .  
(\*) بالنسبة لبيانات سنة ٨٥/٨٤ ، سنة ٨٦/٨٥ وبت بيانات إجمالية الوفاة الطبيعية ، والعجز الكلي وهى ١٤,١ ألف ، ١٥,٣ ألف ، ولذلك استبعدت لعدم وجود بيانات تفصيلية .

المستثمرة في آخر السنة المالية لسنوات الدراسة ٨٠/٧٩ حتى ٨٤/٨٣ وكذلك عائد الاستثمار المحقق خلال السنة عن الفترة تحت الدراسة .

جدول رقم « ٨ »

السنة	٨٠/٧٩	٨١/٨٠	٨٢/٨١	٨٣/٨٢	٨٤/٨٣
الاموال المستثمرة آخر السنة ( بملايين الجنيهات )	٢٢٩٢,١	٢٥٧٣,٥	٢٩٨١,٧	٣٤٢٢,٧	٥٢٤١,١
عائد الاستثمار خلال السنة	٩٤,٦	١٢٣,٨	١٥٥,٢	١٨٠,٣	٢٦١,٠
معدل ريع الاستثمار	—	٥,٦٥	٥,٧٥	٥,٧٩	٦,٢١

من هذا الجدول يتضح أن معدل ريع الاستثمار في تحسن مستمر فقد زاد من ٥,٦٥٪ في عام ٨٠/٧٩ إلى ٦,٢١ في ٨٤/٨٣ ، ولقد بلغ متوسط ريع الاستثمار عن الأربع سنوات ٨١/٨٠ حتى ٨٤/٨٣ بلغ ٥,٨٥٪ ويعتبر هذا الريع منخفضاً ولذلك فإن الأمر يحتاج إلى دراسة السياسة الاستثمارية للهيئة العامة للتأمين والمعاشات .

#### ثالثاً : دراسة معدل تزايد الأجور :

بفحص البيانات الواردة بالجدول رقم (٩) نجد أن الأجور تتزايد مع السن ويتوقع النقاط الممتدة لـ (x = السن ، Yx = الأجر المقابل للسن x) على رسم بياني نجد المنحنى الذي يمثل هذه البيانات أقرب إلى الخط المستقيم ، ولذلك فإننا سنفترض أن العلاقة التي تربط الأجر Y والسن X تكون في الصورة .

$$Y_x = a_x + b \quad (١)$$

حيث b, a معالم parameter يتم تحديد قيمتها باستخدام المعادلات المعتادة .

$$\text{Normal Equations} \quad (٢)$$

$$\sum y = a \sum x_2 + n b \quad (٣)$$

$$\sum x y = a \sum x + b \sum x^2$$

حيث n عدد أزواج البيانات (x,y) المأخوذة في الحسابات من سن ١٦ سنة

وحتى سن ٥٩ سنة ، ومن الجدول المشار إليه أمكن الوصول إلى مايلي :

$$n = ٤٤$$

$$\sum x = ١٦٥٠$$

$$\sum y = ٢٥٠١$$

$$\sum x^2 = ٦٨٩٩٦$$

$$\sum x y = ١٠٣٥٧٢$$

وبالتعويض في المعادلات (١) ، (٢) السابقة نحمل على معادلة الخط المستقيم التالية :  $y = 1.374 x + 5.316$

وهي العلاقة التي تربط بين الأجر Y

والسن X .

رابعاً : الأسس الاكتوارية الخاصة بالمشروع .

مما ورد في المبحث الثالث - أولاً - نجد أن جدول الحياة المناسب هو الجدول الإنجليزي A 24/29 vlt كما أن معدل العجز الصحي والإصابي المناسب ٢٪ .

ومما ورد في ثانياً بخصوص معدل الفائدة المناسب فإننا نرى أن معدل الفائدة المحقق من استثمار أموال الهيئة العامة للتأمين والمعاشات يعتبر منخفضاً بالقياس إلى عائد استثمار القنوات المتاحة في سوق المال في جمهورية مصر العربية ، ورغم ذلك زيادة في الحيلة سنأخذ معدل الفائدة ٦٪ عند الحساب .

بناء على ذلك فإن الأسس الاكتوارية المستخدمة هي كالاتي :

١ - معدل الوفاة المستخدم qx مأخوذاً من الجدول الانجليزي .

٢ - معدل العجز الصحي والإصابي ٠,٢٪ .

٣ - معدل الفائدة المستخدم ٦٪ .

خامساً : تحديد المزايا والاقساط التي ستسدد :

(١) تحديد المزايا :

تحدد المزايا بأجر ١٠٠٠ يوم من الراتب الأساسي للموظف أو العامل في حالة وفاته أو عند حدوث العجز الكلي المستديم (الصحي والإصابي) خلال مدة خدمته بالحكومة أو عند بلوغه سن ٦٠ (سن المعاش) وبذلك نجد أن المزايا مرتبطة بالراتب الأساسي .

(ب) حساب الأقساط السنوية :

بتطبيق الأسس الاكتوارية الواردة في (رابعاً) وبإهمال المصاريف الإدارية وباستخدام المعادلات الاكتوارية لحساب القسط لكل من التأمين المؤقت والوقفية البحتة والعجز الكلي المستديم الصحي والإصابي ، كل على حدة لكل سن وباعتبار مبلغ التأمين ١٠٠٠ جنيه .

$$(١) \text{التأمين المؤقت} \\ P_1 \frac{1000 (M_x - M_{60})}{N_x - N_{60}}$$

## تقديم المزايا التي يمنحها قانون التأمين الاجتماعي

### جدول رقم « ٩ »

متوسط المرتبات الأساسية لأقرب جنية حسب السن في ١٩٨٢/٦/٣٠

السن X	متوسط المرتبات لأقرب جنية Y	السن X	متوسط المرتبات لأقرب جنية Y
١٦	٢٩	٤١	٦٥
١٧	٢٩	٤٢	٦٨
١٨	٣٠	٤٣	٧٩
١٩	٣١	٤٤	٧٠
٢٠	٣٢	٤٥	٧١
٢١	٣٢	٤٦	٧٣
٢٢	٣٢	٤٧	٧٤
٢٣	٣٥	٤٨	٧٤
٢٤	٣٦	٤٩	٧٦
٢٥	٣٨	٥٠	٧٦
٢٦	٤٠	٥١	٧٣
٢٧	٤١	٥٢	٧٥
٢٨	٤٣	٥٣	٧٦
٢٩	٤٥	٥٤	٧٧
٣٠	٤٧	٥٥	٧٧
٣١	٤٨	٥٦	٧٨
٣٢	٥٠	٥٧	٧٨
٣٣	٥٢	٥٨	٧٧
٣٤	٥٤	٥٩	٧٦
٣٥	٥٦		
٣٦	٥٦		
٣٧	٥٩		
٣٨	٦٠		
٣٩	٦٠		
٤٠	٦٣		

حساب القسط ولكن يمكن تحميل القسط بالمصاريف الإدارية المناسبة ، فإذا أخذنا المصاريف الإدارية بواقع ٥٪ مثلا فإن القسط التجاري السنوي ينتج من العلاقة

$$II = \frac{P}{95}$$

سن ولكل نوع من التأمين على حدة وذلك لكل مبلغ تأمين قدره ألف جنية .

ملحوظة :

لقد أهملنا المصاريف الإدارية عند

(ب) الوقفية البحتة

$$P_2 = \frac{1000 D60}{N_x - N60}$$

(ج) العجز الكلي المستديم (الصحي

والإصابي)  $P_3 = 2\%$

ويبين الجدول رقم (١٠) الأقساط لكل

جدول رقم « ١٠ »

حساب الأقساط السنوية لكل سن ولكل نوع من التأمين على حدة وذلك لكل مبلغ تأمين قدره ألف جنيه

X	القسط المؤقت	قسط الوافية البحتة	القسط المختلط	قسط العجز الكلي المستديم الصحي والاعصاب	إجمالي القسط المختلط + العجز الكلي
١٨	٣,٢١٨	٤,٤١٧	٧,٦٣٥	٢,٠٠	٩,٦٣٥
١٩	٣,٢٨٩	٤,٧١٢	٨,٠٠١	٢,٠٠	١٠,٠٠١
٢٠	٣,٣٦٤	٥,٠٤٧	٨,٤١١	٢,٠٠	١٠,٤١١
٢١	٣,٤٤٤	٥,٣٩٧	٨,٨٤١	٢,٠٠	١٠,٨٤١
٢٢	٣,٥٢٩	٥,٧٧٦	٩,٣٠٥	٢,٠٠	١١,٣٠٥
٢٣	٣,٦٢٢	٦,١٨٣	٩,٨٠٥	٢,٠٠	١١,٨٠٥
٢٤	٣,٧٢٢	٦,٦٢٣	١٠,٣٤٥	٢,٠٠	١٢,٣٤٥
٢٥	٣,٨٣٠	٧,٠٩٨	١٠,٩٢٨	٢,٠٠	١٢,٩٢٨
٢٦	٣,٩٤٧	٧,٦١٢	١١,٥٥٩	٢,٠٠	١٣,٥٥٩
٢٧	٤,٠٧٨	٨,١٧٠	١٢,٢٤٨	٢,٠٠	١٤,٢٤٨
٢٨	٤,٢١١	٨,٧٧٣	١٢,٩٨٤	٢,٠٠	١٤,٩٨٤
٢٩	٤,٣٥٩	٩,٤٣٠	١٣,٧٨٩	٢,٠٠	١٥,٧٨٩
٣٠	٤,٥١٩	١٠,١٤٤	١٤,٦٦٣	٢,٠٠	١٦,٦٦٣
٣١	٤,٦٩١	١٠,٩٥٧	١٥,٦١٣	٢,٠٠	١٧,٦١٣
٣٢	٤,٨٧٦	١١,٧٧٢	١٦,٦٤٨	٢,٠٠	١٨,٦٤٨
٣٣	٥,٠٧٣	١٢,٧٠٢	١٧,٧٧٥	٢,٠٠	١٩,٧٧٥
٣٤	٥,٢٨٢	١٣,٧٢٣	١٩,٠٠٥	٢,٠٠	٢١,٠٠٥
٣٥	٥,٥٠٨	١٤,٨٤٦	٢٠,٣٤٩	٢,٠٠	٢٢,٣٤٩
٣٦	٥,٧٣٧	١٦,٠٨٣	٢١,٥٢٠	٢,٠٠	٢٣,٥٢٠
٣٧	٥,٩٨٢	١٧,٤٥٣	٢٣,٤٣٥	٢,٠٠	٢٥,٤٣٥
٣٨	٦,٢٤٠	١٨,٩٧١	٢٥,٢١١	٢,٠٠	٢٧,٢١١
٣٩	٦,٥١٠	٢٠,٦٦١	٢٧,١٧١	٢,٠٠	٢٩,١٧١
٤٠	٦,٧٩١	٢٢,٥٥٠	٢٩,٣٤١	٢,٠٠	٣١,٣٤١
٤١	٧,٠٨٥	٢٤,٦٧١	٣١,٧٥٦	٢,٠٠	٣٣,٧٥٦
٤٢	٧,٣٩٤	٢٧,٠٦٢	٣٤,٤٥٦	٢,٠٠	٣٦,٤٥٦
٤٣	٧,٧٢٠	٢٩,٧٧٣	٣٧,٤٩٣	٢,٠٠	٣٩,٤٩٣
٤٤	٨,٠٧٧	٣٢,٨٥٤	٤٠,٩٣١	٢,٠٠	٤٢,٩٣١
٤٥	٨,٤٣٣	٣٦,٤١٧	٤٤,٨٥٠	٢,٠٠	٤٦,٨٥٠
٤٦	٨,٨٢٣	٤٠,٥٢٩	٤٩,٣٥٢	٢,٠٠	٥١,٣٥٢
٤٧	٩,٢٣٩	٤٥,٣٣٣	٥٤,٥٧٢	٢,٠٠	٥٦,٥٧٢
٤٨	٩,٦٨٢	٥١,٠٠٣	٦٠,٦٨٥	٢,٠٠	٦٢,٦٨٥
٤٩	١٠,١٥٣	٥٧,٧٧٩	٦٧,٧٢٢	٢,٠٠	٦٩,٧٢٢

X	القسط المؤقت	قسط الوفاة البحتة	القسط المختلط	قسط العجز الكلي المستديم الصحي والاعصاب	إجمالي القسط المختلط + العجز الكلي
٥٠	١٠,٦٥٢	٦٥,٩٩٩	٧٦,٦٥١	٢,٠٠	٧٨,٦٥١
٥١	١١,١٨٢	٨٧,٢٢٨	٨٧,٢٢٨	٢,٠٠	٨٩,٢٢٨
٥٢	١١,٧٤٤	٨٨,٢٤٨	١٠٠,٦٩٢	٢,٠٠	١٠٢,٦٩٢
٥٣	١٢,٣٤١	١٠٥,٥٥٠	١١٧,٨٩١	٢,٠٠	١١٩,٨٩١
٥٤	١٢,٩٣٤	١٢٧,٨٦٢	١٤٠,٨٣٦	٢,٠٠	١٤٢,٨٣٦
٥٥	١٣,٦٥٢	١٨٩,٣١٥	١٧٢,٩٨٠	٢,٠٠	١٧٤,٩٨٠
٥٦	١٤,٥٧٥	٢٠٥,٧٩٢	٢٢١,١٦٧	٢,٠٠	٢٢٣,١٦٧
٥٧	١٥,١٤٦	٢٨٦,٣٢٥	٣٠١,٤٧١	٢,٠٠	٣٠٣,٤٧١
٥٨	١٥,٩٦٤	٤٤٦,٠٤٢	٤٦٢,٠٠٦	٢,٠٠	٤٦٤,٠٠٦
٥٩	١٦,٨٢٠	٩٢٦,٥٧٤	٩٤٣,٣٩٤	٢,٠٠	٩٤٥,٣٩٤

سادساً : حساب القسط لمبلغ تأمين محدد بأجر ١٠٠٠ يوم لتطبيق الأقساط المحسوبة في (خامساً) لحساب القسط المقابل لأجر ١٠٠٠ يوم :

يقدم الباحث طريقتان :

( أ ) الطريقة العلمية :

( ب ) الطريقة العملية .

( أ ) الطريقة العلمية :

القسط المطلوب عند السن

$$\frac{S_x}{30} \times P \times X = X$$

حيث  $s_x$  هو الأجر الشهري للمؤمن عليه عند السن  $x$  وسنطلق على هذا القسط بالقسط الابتدائي وهو قسط الاشتراك عند الدخول في النظام .

عندما تحدث زيادة على الأجر الشهري للمؤمن عليه فإن مبلغ التأمين المستحق عند الوفاة أو العجز الكلي المستديم أو بلوغ سن المعاش يتغير . ولذلك فإن قسط الاشتراك فيجب أن يتغير بالتالي ولذلك فإنه يستحق على المشترك في النظام سداد قسط إضافي مقابل للزيادة في مبلغ التأمين وبفرض أن أحد المؤمن عليه عند السن  $x + t$  أصبحت  $s_x + t$  ولذلك فإن القسط الإضافي يحسب من العلاقة :

القسط الإضافي عند السن

$$(s_x + t - s_x) \times p_x + t = (x + t)$$

ويتكرر زيادة القسط الابتدائي بأقساط

إضافية كلما حدثت زيادة في أجر العامل بنفس الأسلوب السابق .

والمثال التالي يوضح كيفية حساب القسط :  
مثال :

شخص راتبه الشهري ٩٠ جنيهاً وسنه ٣٥ سنة عند بدء الاشتراك وحسب حساب القسط كمايلي :

$$\frac{S_x}{30} \times P \times X = X$$

حيث  $s_x$  هو الأجر الشهري عند الاشتراك . ومن الجدول رقم ( ١٠ ) نستخرج  $P_x$

$$\therefore \text{القسط} = \frac{90}{30} \times 22,349 = 66,249 \text{ جنيه}$$

بعد عام بلغ سنه ٣٦ سنة وأجره ٩٣ جنيهاً وبحسب القسط الإضافي عند السن  $(x + t)$  =

$$\left( \frac{s_x + t - s_x}{30} \right) \times P_x + t$$

من الجدول نجد أنه  $(P_x + t) = 22,520$  جنيه

و  $(s_x + t) = 92$  جنيهاً  $s_x = 90$  جنيهاً .. القسط الإضافي عند السن  $(x + t)$  =

$$\frac{(92 - 90)}{30} \times 22,520 = 23,520 \text{ سنة}$$

$$2,352 = \frac{2}{30} \times 22,520 \text{ جنيه}$$

.. القسط الجديد عند السن  $x + t$  = ( ٣٦ سنة )

القسط السنوي السابق + القسط الإضافي =  $66,249 + 2,352$  = ٦٨,٥٠١ جنيه

وهكذا يتحدد القسط سنوياً ، ونلاحظ أنه كلما زاد الأجر زاد أيضاً مبلغ التأمين وكذلك القسط .

ولكن من الأفضل عملياً أن نحصل على قيمة الاشتراك في التأمين كنسبة ثابتة من الأجر .  
الطريقة العملية :

أن الاشتراك سيكون نسبة ثابتة من الأجر ، وهذا يعني أن القسط سيكون قسطاً متزايداً لأنه رغم ثبات النسبة إلا أن الأجر يتزايد وقد قمنا باتخاذ الإجراءات الآتية والتي تمثل الفروض الأساسية التي تم عليها الحساب :

١ - نحسب مبلغ التأمين عند بدء الاشتراك وذلك بضرب الأجر اليومي عند بدء الاشتراك  $100 \times$

فإذا كان الأجر اليومي ٣ جنيهات فالمفروض أن مبلغ التأمين الابتدائي ٣٠٠٠ جنيه ونظراً لأننا نفترض أن معدل الزيادة في الأجر النقدي ٨ % سنوياً ، وطبقاً لمعدل النمو في الأجر التقديري ، ليكن ٨ % سنوياً ممكن تقدير مبلغ التأمين

الذي يحصل عليه الفرد عند التقاعد بفرض أنه سيعيش لحين بلوغه سن التقاعد ( سن ٦٠ سنة )  
مثال :

إذا كان شخص راتبه اليومي الآن ٣ جنيهات حالياً ، فإن مبلغ التأمين الابتدائي عند التقاعد = ١٠٠٠ × ٣ = ٣٠٠٠ جنيهه وحيث إن المرتب يزيد بمعدل زيادة ٨ ٪ سنوياً فائدة مركبة .

.. جملة المبلغ عند سن الستين = ٣٠٠٠ × ( ١ + ٠٠٨ )<sup>٦٠</sup>

حيث سنه الحالي عند بدء الاشتراك ومما سبق نحصل على مبلغ التأمين عند بلوغه سن الستين ونعتبر هذا المبلغ هو مبلغ التأمين عند إحالته للتقاعد وايضاً عند العجز الكلي أو الوفاة المبكرة قبل إحالته للتقاعد ، ويمكن الحصول على القسط من مبلغ التأمين فليكن مبلغ التأمين ٢٠,٠٠٠ جنيهه ، يمكن الحصول على القسط السنوي الموحد ورغبة منا في ربط هذا القسط بالأجر فإننا من الممكن أن نفترض أننا سنبدأ بقسط صغير ينسب إلى الأجر كنسبة مئوية على أن يزيد هذا القسط سنوياً .

نفترض أن الأجر السنوي ١٠٠٠ جنيهه ، والقسط تبلغ نسبته ٥ ٪ من الأجر ومعدل الزيادة ٨ ٪ سنوياً .

.. قسط السنة الأولى = ١٠٠٠ ×  $\frac{٥}{١٠٠}$  = ٥٠ = جنيهها  
.. قسط السنة الأولى = ١٠٨٠ ×  $\frac{٨}{١٠٠}$  = ٥٤ = جنيهها

ولتحديد طريقة الحساب يتم مايلي :  
شخص سنه ٣٠ سنة مرتبه ٩٠ جنيهها أولاً : مبلغ التأمين

=  $\frac{٩٠}{٣٠} \times ١٠٠٠$  ( معدل الزيادة )  
=  $( ١ + ٠٠٨ )^{٦٠} \times ٣٠٠٠$   
= ٣٠١٨٧,٩٧١ =

نقوم بحساب القسط السنوي الثابت لشخص عمره س من واقع الجدول رقم (١٠)

$\frac{٣٠١٨٧,٩٧١}{١٠٠٠} \times ١٦,٦٦٣ = ٥٠٣,٠٢٢$   
ولكننا نرغب في الوصول إلى قسط متغير ويتزايد بنسبة ٨ ٪ سنوياً نفرض أن هذا القسط = م

ونستطيع أن نحصل على قيمة م بالمعادلة التالية :  
القيمة الحالية لدفعة حياة مبلغها م وتتزايد بمقدار ٨ ٪ سنوياً =  
القيمة الحالية لقسط ثابت يساوي ٥٠٣,٠٢٢ جنيهه

وبهذا نحصل على قيمة م القسط الابتدائي .

وبقسمة هذا القسط على الأجر نحصل على النسبة المئوية المطلوبة ، التي يمكن أن نحدد بها القسط السنوي وبحسب كنسبة مئوية من الأجر .

القيمة الحالية لدفعة حياة مبلغها م وتتزايد بمقدار ٨ ٪ سنوياً = القيمة الحالية للقسط إذا علم أن سعر الفائدة المستخدم ٦ ٪ سنوياً = ٥٠٣,٠٢٢

$$(م) \quad ر \times \frac{١ - \frac{١}{(١ + \frac{٠٠٨}{١٠٠})^n}}{\frac{٠٠٨}{١٠٠}} = \frac{١ - \frac{١}{(١ + \frac{٠٠٨}{١٠٠})^n}}{\frac{٠٠٨}{١٠٠}} \times م$$

$$١,٠٨ = ر \quad ١,٠٦ = ج$$

$$(م) \quad ر \times \frac{١ - \frac{١}{(١ + \frac{٠٠٨}{١٠٠})^n}}{\frac{٠٠٨}{١٠٠}} = \frac{١ - \frac{١}{(١ + \frac{٠٠٨}{١٠٠})^n}}{\frac{٠٠٨}{١٠٠}} \times م$$

$$\frac{٣٠(١,٠٦) - ٣٠(١,٠٨)}{١,٠٦ - ١,٠٨} \times \frac{١ - \frac{١}{(١ + \frac{٠٠٨}{١٠٠})^n}}{\frac{٠٠٨}{١٠٠}} = ٥٠٣,٠٢٢$$

$$\frac{٥,٧٤٣٤٩١ - ١٠,٠٦٢٦٥٧}{,٠٢} \times \frac{١ - \frac{١}{(١ + \frac{٠٠٨}{١٠٠})^n}}{\frac{٠٠٨}{١٠٠}} =$$

$$\frac{٤,٣١٩١٦٦}{,٠٢} \times \frac{١ - \frac{١}{(١ + \frac{٠٠٨}{١٠٠})^n}}{\frac{٠٠٨}{١٠٠}} =$$

$$٢١٥,٩٥٨٣ \times \frac{١ - \frac{١}{(١ + \frac{٠٠٨}{١٠٠})^n}}{\frac{٠٠٨}{١٠٠}} =$$

$$٣٧,٦٠٠٥٢٩ = م$$

$$١٣,٣٧٨٠٥٦ = م٠٠$$

$$\frac{١٣,٣٧٨٠٥٦}{١٢ \times ٩٠} = \frac{م}{\text{الأجر السنوي}} = \text{النسبة}$$

$$= ١,٢٥ \text{ ٪ تقريباً}$$

ان ٢٨,١ منهم يتقاضون معاشاً يتراوح بين ستين جنيهاً وأقل من مائة جنيهه ، كما يتقاضى ٩٤,٣ ٪ من أصحاب المعاشات وريثة معاشاً أقل من ستين جنيهاً ، ٤,٩ ٪ منهم يتقاضى معاشاً يتراوح بين ستين جنيهاً وأقل من مائة جنيهه .

٢ - بلغ عدد صناديق التأمين الخاصة المسجلة لدى إدارة صناديق التأمين الخاصة بهيئة الإشراف والرقابة على التأمين بمصر ٢٢٤ صندوقاً في نهاية عام ١٩٨٥ .

ومن الممكن زيادتها إلى ٢ ٪ من الأجر لمواجهة المصاريف الإدارية .  
وانى أفضل الطريقة العملية لسهولة تطبيقها والله الموفق .

من سيتحمل دفع القسط :

يدفع الموظف أو العامل قيمة الاشتراك بالكامل .

المبحث الرابع : نتائج وتوصيات

أولاً : النتائج :

١ - يتقاضى ٤٠,٥ ٪ من أصحاب المعاشات معاشاً أقل من ستين جنيهاً ، كما

المزايا لا تتناسب مع التغير السريع في القوة الشرائية للنقود .

## تقديم المزايا التي يمنحها قانون التأمين الاجتماعي

١٣ - يهدف صندوق التأمين الخاص إلى إعطاء مزايا ١٠٠٠ يوم مرتب أساسي أثناء الوفاة ، أو العجز الكلي الدائم ، أو أثناء إحالته إلى المعاش عند سن ٦٠ . فالمزايا مرتبطة بالراتب الأساسي للمؤمن له .

١٤ - الأسس العلمية لإنشاء صندوق التأمين :

( أ ) تحديد جدول الوفيات المناسب .  
الجدول الإنجليزي  
يتمشى مع معدلات الوفاة .

( ب ) معدل العجز الكلي المستديم  
( حالات العجز الصحي والإصابي )  
٪ ٠,٢

( ج ) معدل الفائدة المستخدم ٪ ٦

١٥ - بإهمال المصاريف الإدارية وباستخدام المعادلات الاكتوارية لحساب القسط لكل من التأمين المؤقت ، والوقفية البحتة والعجز الكلي المستديم الصحي والإصابي ، كل على حدة لكل سن وباعتبار مبلغ التأمين ١٠٠٠ جنيه .

( أ ) التأمين المؤقت

$$P_1 = \frac{1000 (M_x - M_{60})}{N_x - N_{60}}$$

( ب ) الوقفية البحتة

$$P_2 = \frac{1000 D_{60}}{N_x - N_{60}}$$

( ج ) العجز الكلي المستديم ( الصحي والإصابي )

$$P_3 = 2 \%$$

١٦ - يمكن تحميل القسط بالمصاريف الإدارية المناسبة ، فإذا أخذنا المصاريف

مستثمرة لدى بنك الاستثمار القومي .  
٣٥,١٥ ٪ استثمارات في صكوك حكومية .

٩ - بدراسة فوائد وأرباح الاستثمارات وقنوات الاستثمار المختلفة في ٨٤/٦/٣٠ نجد أن ريع الاستثمارات للأموال لدى الخزنة العامة ٤,١٥ ٪ ، ولدى بنك الاستثمار ٥,٤٤ ٪ ، وطرف المحافظات بالجمهورية ٤,٧ ٪ . فإن هذه المعدلات منخفضة ويجب أن يعدل سعر الفائدة على هذه الأموال المستثمرة مع معدلات الاستثمار التي تقدمها البنوك التجارية ، حتى تتزايد موارد الهيئة العامة للتأمين والمعاشات وتتمكن من تقديم مزايا تأمينية جديدة للعاملين بالحكومة .

١٠ - لقد بلغت نسبة إجمالي الاشتراكات للعاملين بالحكومة في سنة ٨٥/٨٤ ، ٦١٦ ٪ عما كانت عليه في سنة ١٩٨٠ ، بينما زادت نسبة المزايا في سنة ٨٥/٨٤ ، ٤٤٥ ٪ فقط وقد وصل قيمة الفائض ٢٨٢,٨٥ مليون جنيه في نفس التاريخ ، كما أن ريع الاستثمار لأموال الهيئة بلغ ٣١٠ ملايين جنيه .

١١ - يتقاضى ٢٨,٧ ٪ من أصحاب المعاشات من ٥٠ جنيهاً ، وأن ٦٨,٦ ٪ منهم يتقاضون أقل من ١٠٠ جنيه وذلك في ١٩٨٦/٦/٣٠ ، كما أن ٩٤,٣ ٪ من أصحاب المعاشات ( ورثة ) يتقاضون معاشاً أقل من ستين جنيهاً ، ٤,٩ ٪ من أصحاب المعاشات ( ورثة ) يتقاضون معاشاً يتراوح بين ستين جنيهاً وأقل من مائة جنيه .

١٢ - وبالرغم من صدور القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٨٤ الذي أدى إلى زيادة المزايا للعاملين الحاليين للمعاش إلا أن هذه

٣ - وصل عدد صناديق التأمين الخاصة التي يبلغ جملة ماله الاحتياطي من مليون جنيه إلى ١٠ ملايين جنيه ٤ صناديق وصندوق واحد فقط من ١٠ - ٢٠ مليون جنيه .

٤ - تساهم بعض المصالح الحكومية في موازنات صناديق التأمين الخاصة لموظفيها في حين لا يحصل باقي موظفي الدولة على أي مزايا بخلاف ما يحدده قانون التأمين الاجتماعي .

٥ - بلغ إجمالي المؤمن عليهم بالهيئة العامة للتأمين والمعاشات ٢,٥٩٥ مليون وذلك في ١٩٨٦/٦/٣٠ بزيادة قدرها ١٩ ٪ عما كانت عليه في ٨١/٦/٣٠ .

٦ - وصل نسبة حالات التقاعد لبلوغ السن ونسبة حالات الوفاة وإصابه العمل في سنة ٨٥/٨٤ ، ٩٢,٤٧ ٪ من إجمالي عدد حالات انتهاء الخدمة بينما بلغت في سنة ٨٦/٨٥ ، ٩٦,١ ٪ .

٧ - يسدد العاملون بالحكومة ١١ ٪ من أجورهم إلى الهيئة العامة للتأمين والمعاشات ، كما أن الحكومة باعتبارها صاحبة العمل تسدد ١٩ ٪ ، وتحمل الخزنة العامة ١ ٪ من أجور العاملين بالحكومة ويتم السداد إلى الهيئة العامة للتأمين والمعاشات .

٨ - بلغ إجمالي الاستثمارات في ١٩٨٦/٦/٣٠ مبلغ ٦٩٨٩,٦ مليون جنيه وريع الاستثمار عن نفس السنة المالية ١٩٨٦/٨٥ هو ٢٦٦,٨ مليون جنيه وبدراسة قنوات الاستثمار المختلفة في نفس التاريخ نجد أن :

٦٠,٩٤ ٪ من مجموع أموال الهيئة

١٩ - يمكن الحصول على القسط بطريقة عملية وتبلغ نسبته ٢٪ من الأجر وهي طريقة عملية أكثر سهولة من الطريقة السابقة .

٢٠ - بالنسبة للعضوية فهي إجبارية لكل الموظفين والعاملين الحكوميين ويدفع العضو فقط قيمة الاشتراك بالكامل .

#### التوصيات :

يوصى الباحث بإنشاء صندوق تأمين خاص لموظفي وعمال الحكومة بجمهورية مصر العربية ، على أن تكون المزايا ١٠٠٠ يوم من الراتب الأساسي الأخير للفرد ، وتصرف في حالة الوفاة أو التقاعد أو العجز الكلي المستديم في حالة الإصابة أو المرض ، على أن يتحمل المؤمن له قيمة الاشتراك بالكامل .

عن السن  $X$  ويطلق على هذا القسط الابتدائي وهو قسط الاشتراك عند الدخول في النظام .

١٨ - عندما تحدث زيادة على الأجر الشهري للمؤمن عليه فإن مبلغ التأمين المستحق يجب أن يتغير بالتالي ، ولذلك فإنه يستحق على المشترك في النظام سداد قسط إضافي مقابل للزيادة في مبلغ التأمين ، وبفرض أن المؤمن عليه عند السن  $(x + t)$  أصبحت  $(S_x + t)$  ولذلك فإن القسط الإضافي يحسب من العلاقة :

$$\frac{S_x + t - S_x}{30} \times P_x + t = x + t$$

ويتكرر زيادة القسط الابتدائي بأقساط إضافية كلما حدثت زيادة في أجر العامل بنفس الأسلوب السابق .

- الإدارية بواقع ٥ ٪ مثلاً .  
فإن القسط التجاري السنوي ينتج من العلاقة

$$II = \frac{P}{95}$$

ويلاحظ أن المصاريف الإدارية ستقل إلى درجة كبيرة لو عهد بإدارة الصندوق للهيئة العامة للتأمين والمعاشات باستخدام نفس المبنى والموظفين والمعدات .

١٧ - لحساب القسط السنوي لمبلغ تأمين محدد بأجر ١٠٠٠ يوم نطبق المعادلة التالية :

القسط المطلوب عند السن  $x$   $\frac{S_x}{30} \times P_x = x$   
حيث  $S_x$  الأجر الشهري للمؤمن عليه

#### المراجع العربية

- ١ - الكتب :
- (١) د. السيد عبدالمطلب ، التأمين على الحياة ، الطبعة الأولى ، دار الكتاب الجامعي ، القاهرة ، ١٩٧٦ .
- (ب) د. محمد صلاح الدين صدقي ، نظرية الفوائد المركبة والدفعات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٧ .
- (ج) د. محمد محمود الكاشف ، أصول الخطر والتأمين ، الطبعة الثانية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٢ .
- ٢ - دوريات :
- (١) الكتاب السنوي عن نشاط سوق التأمين في جمهورية مصر العربية ، الهيئة المصرية للرقابة على التأمين ، سنوات ٧٩ ، ٨٠ ، ٨١ ، ٨٢ ، ٨٣ ، ٨٤ ، ٨٥ ، ٨٦ .
- (ج) سجلات الهيئة العامة للتأمين والمعاشات .

#### المراجع الأجنبية

- 1 - Emmett Vaughen, Curt M. Elliot, Fundamentals of Risk and Insurance, The Willey, Hamilton Series in Risk and Insurance, New York, 1976.
- 2 - Insurance of the person, No 53154,

- the Chartered Insurance Institute, CII, Tuition Service.
- 3 - Magille Dan, Life Insurance, Richard D., Irwin Inc., 1967.
- 4 - Martin Paterson, Planned Life Assurance, London, Business Books Limited, 1969.

- 5 - Mehr & Gustavson, Life Insurance theory and Practice, U.S.A., Business Publications, Inc, 1970, 1977 and 1984.
- 6 - The Wily Hamiten Series in Risk and Insurance, Oscar N. Serbien Editor.

- Trigg, Randall H. and Mark weiser, "TEXTNET : A Network-Based Approach to Text Handling," ACM Transactions on Office Information Systems, Volume 4, Number 1, January 1986, 1-23 .
- Trigg, Randall H., "A Network-Based Approach to Text Handling for the Online Scientific Community," Ph.D. Thesis, University of Maryland, 1983.
- Turoff, Murray, "Delphi Conferencing : Computer Based Conferencing with Anonymity," Journal of Technological Forecasting and Social Change, Volume 3, Number 2, 1972, 159-204.
- Turoff, Murray, "Information and Value : The Internal Information Marketplace," Journal of Technological Forecasting and Social Change, Volume 27, Number 4, July, 257-373 .
- Turoff, Murray and Starr Roxanne Hiltz, "CMC and Hypertext," Submitted to HYPERTEXT 87, University of North Carolina, Chapel Hill, November, 1987.
- Turoff, Murray and Starr Roxanne Hiltz, "Computer Support for Group versus Individual Decisions," IEEE TRANSACTIONS ON Communications, Con-30, Number 1, January, 1982.
- Turoff, Murray and Starr Roxanne Hiltz, "The Electronic Journal : A Progress Report," Journal of ASIS, Volume 33, Number 4, July, 1982 .
- Turoff, Murray, James whitescarver and Starr Roxanne Hiltz, "The Human-Machine Interface in a Computerized Conferencing Environment," Proceedings of the IEEE Systems, Man and Cybernetics Annual Conference, 1977, 145-157 .
- Weissinger-Bayloan, Roger, and Ivar Tomission, "Cognitive Analysis of Communication Errors : A new Implementation and Evaluation Approach for Decision Support," First International Conference on Decision Support Systems ( DSS-1 ), Execucom Systems Corporation, June 8-10, 1981, 39-44 .
- Wildavsky, Aaron, "The Politics of the Budgeting Process," Boston, MA : Little, Brown and Company, 1964 .
- Wildavsky, Aaron, and Arthur Hammond, "Comprehensive Versus Incremental Budgeting in the Department of Agriculture," Administrative Science Quarterly, Volume 10, 1965 .
- Wilcox, Richard H. and Robert Kupperman, "An on-line Management System in a Dynamic Environment," Proceedings of the First International Conference on Computer Communications, IEEE, 1972, 117-120 .
- Yankelovich, Nicole, Norman Meyrowitz and Andries van Dam, "Reading and Writing the Electronic Book," Computer, Volume 18, Number 10, October 1985, 15-29 .



UNIVERSITY OF MARYLAND  
LIBRARY



- Conference on Decision support Systems Transactions, San Francisco, CA, 1982, 96-108 .
- Iwaskow, William B., "Program Budgeting : Planning, Programming, Budgeting," .
- Johnson- Lenz, Peter and Trudy, "JEDEC / EIES Project- Use of Electronic Information Exchange in Developing Standards in the Electronics Industry," in Starr Roxanne Hiltz and Elaine B. Kerr, "Studies of Computer Mediated Communications Systems : A Synthesis of the Findings," Research Report Number 16, Computerized Conferencing and Communications Center, Newark NJ, NJIT, 1981 .
- Johnson-Lenz, peter and Trudy, "Groupware : The Process and Impacts of Design Choices," in Computer Mediated Communication Systems by Kerr and Hiltz, Academic Press, 1982, 45-56 .
- Johnson-Lenz, Peter and Trudy, and J.F. Hessman, "JEDEC / EIES Computer Conferencing for Standardization Activities," in Madeline henderson (ed.), Electronic Communication : Technology and Impacts, AAAS Selected Symposium 52, Westview Press, 1980 .
- Kerr, Elaine, and Starr Roxanne Hiltz, Computer-Mediated Communication Systems, Academic Press, New York, 1982 .
- Kurke, Lance B., and Howard E. Aldrich, Mintziburg Was Right : A Replication and extension of the Nautre of Managerial Work," Management Science, Volume 29, Number 8, August 1983, 975-984
- Kreamer, Kenneth and John King, "Computer-Based Systems for Group Decision Support : Status of Use and Problems in Development," Proceedings of Conference on Computer-Supported Cooperative Work ( CSCW '86 ) , 1986, 353,-375 .
- Lawrence, P.R. and J.W. Lorsch, "Organization and Environment," Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1967 .
- Lindblom, Charles E., "The science of Muddling Through," Public Administration Review, Volume 19, Number 2, Spring 1959 .
- Linstone, Harold and Murray Turoff, The Delphi Method : Techniques and Applications, Addison-Wesley, 1075 .
- Lowe, David, "Cooperative Structuring of Information : The Representation of Reasoning and Debate," Journal of Map-Machine Studie, Volume 23, Number 1, July, 1985, 97-111 .
- Mckendree, John D., "Decision process in Crisis Management : Computers in a New Role," in Encyclopedia of Computer Science and Technology, edited by J. Belzer, Volume 7, Marcel Dekker, 1977 .
- Morris, David, Personal Communication, 1981
- Novick, David, "Current Practice in Program Budgeting ( PPBS ), "New York : Crane, Ruseak and Company, Inc., 1973.
- Pyhrr, Peter A., "Zero-Base Budgeting," Harvard Business Reiew, November-December, 1970.
- Pyhrr, Peter A., "Zero-Base Budgeting : A Practical Management Tool for Evaluating Expenses," John wiley and Sons, 1973.
- Rice, Ronald and Associates, The New Media, Sage, Beverly Hills Ca, 1984.
- Rickman, "Software Catches the Team Spirit," FORTUNE, June 8, 1987, 125-136.
- Scher, Julian M., "Distributed Decision Suport Systems for Management and Organizations," First International Conference on Decision Supprt Systems ( DSS-1), Execucom Systems Corporation, June 8-10, 1981, 130-140 .
- Scher, Julian M., "Computerized Conferencing and the Smulation Study of Human Communication Processes," Proceedings of the Summer Simulation Conference, 1976.
- Steiner, George A., "Pitfalls In Comprehensive Long-Range Planning, Oxford, OH : The Planning Executives Institute, 1972.
- Steinger, George A., and H.I. Schollhammer, "Pitfalls in Comprehensive Long-Range Planning ; A Comparative Multi-National Survey," Proceeding of the Third International Conference of the International Affiliation of Planning Societies, Brussels, Belgium, September, 1973 .

## REFERENCES

- Anthony, Robert N., "Planning and Control Systems : A Frame-work for Analysis," Boston, Ma : Division of Research, Harvard Business School, 1965.
- Babunakis, Michael, "Budgets : An Analytical and Procedural Handbook," Greenwood Press, 1976.
- Bahgat, Ahmed, "A Decision Support System for Zero-Base Capital Budgeting : A Case Study," Ph.D. in Management Thesis, Rutgers Graduate School of Management, Newark, N.J. 07102, 1986 .
- Bower, Joseph L., Managing the Resource Allocation Process : A study of Corporate Planning and Investment," Boston, MA : Division of Research, Harvard Business School, 1970 .
- Cashman, Paul M., "A Communication-Oriented Approach to Structuring the Software Maintenance Environment," ACM SIGSOFT, Software Engineering Notes, Volume 5, Number 1, January 1980, 4-17 .
- Churchman, C.W., "Managerial Acceptance of Scientific Recommendations," California Management Review, Volume V11, Number 1, 1974, 31-38 .
- Conklin, Jeff, "Hypertext : An Introduction and Survey," Computer, Volume 20, Number 9, September, 1987, 17-41 .
- Daft, Richard L. and Robert H. Lengel, "Organizational Information Requirements, Media richness and Structural Design," Management Science, Volume 32, Number 5, May 1986, 554-571 .
- Decker, K.S., "Distributed Problem Solving Techniques : A Survey," IEEE Transactions on System , Man and Cybernetics, Volume SMC-17, Number 5, September / October 1987, 729-740 .
- Desanctis, Garardine and Brent Gallue, "Group Decision Support Sstems : A New Frontier," Database, ACM SIGBDP Bulletin, Winter 1985, 3-10 .
- Galbraith, Jay, Designing Complex Organizations, Addison-Wesley, 1973 .
- Helmer, Olaf, "Toward the Automation of Delphi," Internal Technical Memorandum, Institute for the Future, Menlo Park, California, March 1970 .
- Hiltz, Starr Roxanne, Online Communities : A Case Study of the Office of the Future, Ablex Press, Norwood, NJ, 1984 .
- Hiltz, Starr Roxanne, "The 'Virtual Classroom' : Using Computer-Mediated Communication for University Teaching," Journal of Communication, Spring 1986, 95-104 .
- Hiltz, Starr Roxanne, Kenneth Johnson and Murray Turoff, "Experiments in Group Decision Making, 1 : Communication Process and outcome in Face-to-Face vs. Computerized Conferences" Human Communication Research, Volume 13, Number 2, Winter 1986, 225-253 .
- Hiltz, Starr Roxanne, Kenneth Johnson and Murray Turoff, "Group Decision Support Systems : A Field Experiment on the Effects of Designated Human Leader and Statistical Feedback in Computerized Conferences," Third draft submission to Management Sciences (10-86), May 1987 .
- Hiltz, Starr Roxanne and Murray Turoff, "Structuring Computer-Mediated Communications to Avoid Information Overload," Communications of the ACM. July 1985.
- Hiltz, Starr Roxanne and Murray Turoff, The Network Nation : Human Communication via Computer, Addison-Wesley, 1978 .
- Hoffman, L. Richard, "The Group Problem Solving Process : Studies of a Valence Model," Praeger Publishers, 1979 .
- Huber, George P., "Issues in the Design of Group Decision Support Systems," MIS Quarterly, September 1984, 195-204 .
- Huber, George P., "The Nautre and Design of Post-Industrial Organizations," Management Science, Volume 30, Number 8, August 1984 .
- Huber, George P., "Group Decision Support Systems as aids in the use of Structured Group Management Techniques," in Gary Dickson (ed.), DSS-82, Second International



of role playing, event oriented games in the CMC environment, to allow students to operate simulated companies as part of a management practices course. This approach significantly differs from prior use of management games ( Scher, 1976 ) in that the CMC environment allows a realistic simulation of the allowed and not-allowed communication channels in the gaming process. This raises the possibility that a general role playing, event driven game system, allowing management to act out alternative decision options and explore their consequences, might be a form of GDSS to handle highly unstructured situations. While similar in objective to the classical "military game" approach, it is far more feasible because the individuals do not have to be in the same place or meet at the same time to carry out a prolonged investigation of a critical decision for the organization's future.

Once a CMC facility is a common tool in an organization for carrying out everyday organizational communications, there is an opportunity to extend that capability to serve as a general integration of all the managers work. In order to accomplish this, it must have an adequate internal design to allow such extensions to be easily implemented. Most of the current message and conference systems on the market are isolated systems that do not allow easy interface with other computer resources. As a result, widespread usage of such systems will be delayed until there is a new generation of CMC systems in place. However, the recent mushrooming of activity in GDSS, collaborative and cooperative systems seems to indicate the awareness that will make more software available to support these needs. The requirements to be met are :

**Specific software to support human roles within the group activity.**

**Integration of communications between the human group members and the computer resources to support the group activity.**

**The ability to track the events and communications relevant to the decision task on an individual and group basis.**

**The ability to structure the channels of communication and the protocols of communication.**

**The ability to reorganize and reuse the material generated in the process in much the same manner that a good data base system allows.**

Finally, if individuals do not use a computer based system to carry out their everyday tasks, then they will not take the time to master it when faced with an important decision, no matter how useful the system might be. The tools that make up a useful GDSS must also be useful, at least in part, on an everyday basis. We believe that one area in any organization that seems ideal for the introduction of CMC and integrated GDSS tools is planning and budgeting. However, it requires a conscious move on the part of the organization, away from a centralized command and control structure and toward decentralization and a stronger reliance on lateral networks for decision analysis and recommendations ( Hiltz & Turoff, 1978; Turoff, 1985 ).

A final observation is that those of us involved in R&D efforts related to group decision support systems face a regular decision task. This is the refereeing process, in which authors, reviewers, and editors must determine the worth of potential new contributions to the field. This is a group decision activity that seems highly suited for a good GDSS.

As suggested earlier ( Hiltz and Turoff, 1978 ), a CMC system that allows authors to converse with the reviewers and at the same time protects the identity of the reviewers could possibly provide a significant improvement in the process. There are also many supporting features, such as reference data bases, that can be used to augment the process. Perhaps if we can build a successful GDSS which we will use, we can then convince others to use such systems.

approach to ZBB. In this particular situation it also increased considerably the lateral exchange of information about capital investments. There were also many suggestions made about possible improvements in the presentation and organization of the information for the benefit of decision package development at all levels.

Mention of the above problem areas by participants did not correlated with any perceived measures of success for the exercise. They therefore, indicate a positive concern on the part of the participants for helping to improve the utility of the system.

#### 4. CONCLUSIONS AND OBSERVATIONS

Decision tasks are often characterized as being structured, semi-structured or unstructured. The more unstructured the group task, the higher is the "equivocality" of the needed information. Daft and Lengel ( 1986 ) make the useful distinction between uncertainty and equivocality. Uncertainty means a lack of information; eg, Galbrath, 1977, "Uncertainty is the difference between the amount of information required to perform the task and the amount of information already possessed by the organization." Equivocality means ambiguity, the existence of multiple and conflicting interpretations about and organizational situation. Participants are not certain about what questions to ask, and if questions are posed, the situation is ill-defined to the point where a clear answer will not be forthcoming.

CMC with decision-aid tools can be very suitable for problems involving ambiguity. For example, while the estimates of a proposed budget for a new project may be uncertain, any situation where the reasons and rationales for the new project have different perceptions in the organization or group is a situation of equivocal or ambiguous information. As pointed out by Daft and Lengel ( 1986 ):

**Rich media facilitate equivocality reduction by enabling managers to overcome different frames of reference and by providing the capacity to process complex, subjective messages. Media of low richness process fewer cues and restrict feedback, and are less appropriate of resolving equivocal issues ( page 560 ).**

Of course, these authors go on to state that face to face meetings are a rich medium, while information systems and internal memos are not. Obviously, if

CMC is to play a dominant role in GDSS, we have to prove Daft and Lengel wrong on this one aspect of what is otherwise a superb discourse on organizational processing of information.

All three systems we have discussed in this paper were designed to handle situations with high equivocality of information. They do this successfully for a number of reasons :

**They integrate free text discussion with computer based data structures appropriate to the class of task rather than the Content of the task.**

At least some of the participants were able to adapt to new writing styles that include paralinguistic cues that substitute for the non-verbal cues that convey emotion and equivocality in face-to-face discussions.

The content of discussions differs from that in the face-to-face environment ( Hiltz, Johnson and Turoff, 1986 ) in a manner that indicates that CMC is truly a new communications medium and that groups can reach decision whose quality is as good, or better, than those of face-to-face decision groups.

The design of discussion aid structures focuses not on the content of the decision as in classical DSS, but on the communication process and protocols. The element of self activation of participation by members in the group activity is desirable for encouraging reflective thinking about the task, rather than "shooting from the hip."

Our current work at NJIT focuses on the development of a new generation of CMC systems that will allow the complete integration of group communication processes with any and all computer resources and tools within a single interface concept ( Turoff and Hiltz, 1987 ). The metaphor of communicating with other individuals and groups is being used to allow communication with models, data bases and any tool that might be used to support a specific GDSS application. We believe this is the foundation that we need for further work on the development and exploration of GDSS as well as other applications. For example, the same interface approach is being used to create the "Virtual Classroom" as a replacement for the face-to-face classroom ( Hiltz, 1986 ). A related aspect under that effort is the use



of awareness (95%) in any unit about the equipment needs of other units. There was considerable feeling (around 50%) that some units always did much better than others, and there was a clear lack of both lateral communications and vartical communications about capital budgets. Moreover, there was no awareness (90%) of the budget strategies and approaches of other units, or awareness (87%) of any similar equipment needs across units. About sixty percent expected the effort to improve the situatuon and about five percent expected the reasults to be worse. This does not include the initial three boycotting units mentioned above, as they also did not participate in the initial survey .

Four primary motivational types of individual participants in the study were identified .

**SHORT TERM (35%) :** Those who primarily wanted to justify their budgets on a short term objective basis .

**INSIGHT (15%) :** Those who wanted to justify their budgets on a long term objective basis .

**GAIN (27%) :** Those who wanted to get the maximum for their unit .

**COMPLIANCE (23%) :** Those who just wanted to comply with doing the task .

This breakdown of the subject population provides confirmation of the realistic nature of this field trial. In general there were many correlations among underlying factors indicating that the **SHORT TERM** and **INSIGHT** groups were more positive and perceived more benefits from the process than the **COMPLIANCE** and **GAIN** group. However, there were some very positive outcomes perceived by the vast majority of the participants. Over 90% perceived the value of the information provided in the Decision Packages. There was a positive correlation between this factor and the perceived benefits of the process to NJIT as a whole. Over 73% believed that the process was desirable. Approximately 60% found the on-line process to be enjoyable and believed it improved the accuracy of the process .

Measures of mutual awareness and interrelationships among projects increased significantly between the pre and post test. A significant number of

Decision Packages evolved that cut across organizational units seeking similar equipment. Furthermore, a great deal of communication occurred that consisted of individuals helping others to improve the estimates and specifications in their packages. There was also a strong correlation between the degree of participation in the communication process and the process and the perceived benefits .

The final document produced by this process became an input document to the Department of Higher Education to support the total budget requests, and was very well received. NJIT is now entering its third budget cycle using this approach to plan and control equipment purchases .

### 3.4 Problems Identified

There were a number of shortcomings with the process that were identified and which led to suggested improvements in the design. The ranking of all Decision Packages on one dimension was found to be extremely difficult for most participants. There was general agreement that packages needed to be ranked with respect to major missions such as research or education. Also,, many people felt uncomfortable with ranking very large investment projects along with very small ones. As a result, it was felt that the design of the system should be modified to include a process that enables the group to come up with the dimensions along which the ranking procedure should be carried out.

Also, an improved system design should allow the group to input those parameters to configure the system according to their choice of the categories for organizing the decision packages, both to match objectives and to allow ranking of subgroups of packages. This was an area that elicited many suggestions for improvement on the part of the participants. Given the diversity of the suggestions, we suspect that this should be approached by providing a collaborative hypertext system where individuals can propose linkages and some sort of collective assessment function would propose a group consensus on the resulting structural mode. This would be an important pre-phase to determine the structure and relationship among program categories and objectives.

It was clear that the system considerably reduced information overload and decreased the amount of communication time as compared to the usual

standard ZBB decision package required the following information to be supplied :

Package identification, organizational unit, description, purpose and benefits, special considerations, consequences of not doing it, capital investment costs, yearly maintenance costs, technical staff, personnel development time, personnel operational time and floor space requirements. These data could be modified at any time by the person or persons who created the particular package .

A ranking facility allows any participant in the ZBB activity to rank all the packages and, separately, just the packages in their unit. Two levels of management were built in so that the rankings could be grouped by management level. Members could modify their rankings at any time .

A series of standard summary reports allowing anyone to see the results at any time, by ranking and dollar amount alternatives, as well as to get all the detail on the decision packages .

A separation of Base Package and incremental extensions to those base packages, to allow users to specify minimum levels of initial investment and incremental desirable additions .

A keyword index for the decision package that allowed lateral groupings of packages by such attributes as similar equipment or projects that share a common denominator .

Tracking of all changes made in order to alert members when a package or a rank order is modified .

A coordinating role where designated member could act to move, merge and split packages as needed to react to agreed upon modifications that might cut across organizational units .

In addition, the standard conference facility on EIES existed for free form discussion about the nature and merits of Decision Packages. The sum total of these features was a collaborative ZBB CMC system .

### 3.2 Case Study : Situation and Atmosphere

The case study was focused on a major new equipment budget for NJIT'S 1987 fiscal year. It was 1.5 million dollars on a total NJIT budget of around

20 million. The ZBB committee consisted of 28 individuals comprising the chairpersons of the departments, the directors of centers, the directors of special service units, the deans of the various colleges, and the vice president for academic affairs. The deans and the vice president comprise the second level of management. In some cases, the Department and center heads delegated their participation to the individual in their unit normally responsible for dealing with new equipment acquisition .

It is quite common to discount case studies performed on captive subjects in university settings. However, given the autonomy of university departments run by tenured faculty, who generally have to be persuaded rather than ordered to do anything, there are many reasons why this can be considered to be a more conservative test of the feasibility of such a system than a profit making organization would have been. For example, three units of NJIT totally boycotted any participation in the process for the first three months of the eight month budget cycle. Their reactions were highly charged and expressed at all levels. Only after it was clear that the effort was moving ahead successfully and the VP announced that no new equipment money would be given to any department that did not participate, did those three units join in the effort .

During the eight months of the process there was an initial face-to-face meeting to explain the system to be used. Subsequently, there were no other face-to-face meetings, and the entire process took place online .

### 3.3 Results of the Trial

The trial was instrumented with pre and post surveys, interviews, activity monitoring and analyses of the discussion and behavioral patterns of those involved. There is a very extensive set of findings provided in the doctoral dissertation that resulted (Bahgat, 1986). We will provide here only an interpretive summary of those findings pertinent to the topic of this paper .

The prior budgeting process had been traditional in nature and consisted mainly of each unit separately reporting their needs and requests up the management ladder. As a result, there was considerable lack



Increased formalization of the budget process  
 Lack of influence by the line manager .  
 Lack of cost control over day to day activities  
 Difficulty of identifying relationships among programs and objectives .

The introduction and later abandonment of PB in many situations is well documented in the literature (Novick, 1973; Babunakis, 1976; Pyhrr, 1973; Iwas-kow, 1981) .

The third major approach, Zero-Base Budgeting, has followed the same cycle of initial hopes for fundamental improvements, unpleasant experiences in terms of implementation, and general abandonment as a budgeting process. However, the reasons are very different for ZBB than for PB. The objective of ZBB is to involve management at every level in making comparative judgements on the planned budgets. Therefore, a group of line managers are supposed to compare and judge the individual projects for all the managers at their level and in their part of the organization (Pyhrr, 1970). The fundamental problem with ZBB is that it imposes a very large burden of added communication in order for managers to review each others' projects, discuss them on a relative basis, and arrive at a group consensus on their relative importance to the organization. Given the fact that most organizations already impose communications requirements that take the majority of managers' time (Kurke, 1983), the resulting overhead required for the introduction of ZBB either kills its use in the organization or leads to procedures that nullify its benefits (Wildavsky and Hammond, 1965). A common backroom practice has been a group of managers to draw straws as to who would have the right to choose the first priority package, the second, etc. This sort of procedural solution to carrying out the process was not the intended outcome of the technique .

Budgeting is a planning process and Steiner (1972) identified the ten most important pitfalls for planning, based upon a study of 215 for profit corporations. A number of these planning pitfalls relate directly to the problem of communications :

- (4) Failure to assure the necessary involvement of

major line personnel in the planning process .

- (7) Assuming that corporate comprehensive planning is something separate from the entire management process .
- (8) Injecting so much formality into the system that it lacks flexibility, looseness, and simplicity, thereby restraining creativity .
- (9) Failure of top management to review, with departmental and divisional heads, the long-range plans which they have developed .

A follow-up study of 245 additional international firms confirmed the same fundamental list of pitfalls (Steiner and Schollhammer, 1973).

With the above perspective in mind, our final example of CMC as a GOSS is a case study of the design, implementation, use and evaluation of the integration of a CMC system with a computer based ZBB system (Bahgat, 1986). We feel this particular example is highly significant because :

- 1) It is a clear-cut demonstration of a CMC system functioning as a GDSS .
- 2) The outcomes run completely counter to the conventional management wisdom on the ZBB approach .
- 3) It further demonstrates that implementing a process in a CMC environment produces different results and behavioral patterns than the same process in the face-to-face environment .

### 3.1 Design of the ZBB System

The system was designed to focus on capital budgeting for new investment projects. This made it easier to introduce the system as a complement to the existing budget process, and to minimize confounding of the results with some of the problems of a non-communication nature associated with the ZBB process. Among these other problems are the need to determine the appropriate cycle time to reactivate ZBB on various projects, determining what is truly variable in an on-going process, etc .

A standard conference facility on EIES at NJIT was augmented with the following features :

A data base of "decision packages" which the users of the system could fill in and update at any time. (A decision package is a proposal that describes the minimal amount of money to support a new project or meaningfully expand or improve an existing project). The forms for a

### **Increases the amount of discussion.**

In terms of participation, it was felt that fewer people participated more ( in other words, there was more intensive participation by a subgroup within the committees ) ( Johnson-Lenz, 1981, p. 429 ).

No doubt, one of the important aspects of this System was the ability to make anonymous or pen - name comments and to vote without anyone knowing an individual's vote. This helped considerably in overcoming the concern of some members about giving away leads or indicators to current R&D developments in the companies they were representing. While JEDEC committees were "collaborative" groups, they were not necessarily "cooperative" ones with respect to all the group objectives.

It is interesting to note that the TERMS software was also used in an informal group conference ( TRANSFORM ) which was devoted to discussing "life" views and experiences. The sort of terms on which members of the group contributed viewpoints were "vision" and "love." This serves to illustrate that a well designed group communication structure can serve a wide variety of applications. The fact that there have been successfully used CMC structures for group therapy sessions and religious meditation serves to illustrate that users experienced with CMC systems can engage in the full range of group communication objectives. Unfortunately, most managers and professionals who have not used CMC systems seem to believe "intuitively" that many face-to-face meeting objectives ( e.g. negotiation ) cannot be carried out in the CMC environment. There is still much work needed to provide the software tools that can help to change these perceptions. Also, of course, to convince the current generation of management that there is benefits to non face-to-face forms of communication.

A great deal of related work is going on the area of "hypertext" systems. Researchers and designers are beginning to discover that many different types of links are necessary to represent the associations individual users make among the information fragments comprising a hypertext system. Trigg ( 1983 ) identified about 50 types of links to represent

scientific discourse. Lowe's work on debate and reasoning ( 1985 ) seems to indicate that links in hypertext may need full / functional equality with nodes. As a result, the future for systems of the type we have been discussing lies in either coming up with more powerful generalized theoretical models of the cognitive relationships people use, or in highly tailored systems to fit the characteristics of a particular application.

### **3.0 CMC AND BUDGETING**

No decision activity in organizations is more common and pervasive at all management and professional levels than the allocation of resources and the development of budgets. The achievement of every functional activity in the organization and the personal success of every manager rides on obtaining sufficient funds and resources to carry plans in order to achieve management's objectives.

Problems with budgeting processes are well documented (Anthony, 1965; Bower, 1970). The most popular form of budgeting is the "traditional" or "line-item" form of budgeting that is largely extrapolative. The major historical attempts to overcome the shortcomings of "line-item" budgeting have been program Budgeting (PB) and Zero-Base Budgeting (ZBB). The traditional line-item budget process is simple in concept and procedural design relative to these other two. From a communication standpoint, the process of taking line items as given and the independent polling nature of the process does not encourage cooperation among different units in the organization. Neither does it allow the integration of normative approaches to planning, nor does it relate to or identify with the goals and objectives in the organization. However, in any well functioning organization this still takes place through the "informal" channels. There is also a sizable school of thought that this may be the only feasible approach (Wildavsky, 1964; Lindblom, 1959) .

Program Budgeting attempts to relate budgets to specific program objectives but tends to introduce a number of problems that have made it very unpopular :



and text item types and status. There was nothing built in that dealt with content or specifics of a particular problem. This is counter to much of the early paradigm surrounding Decision Support Systems, in which the tools were structured for a given decision maker and his or her specific problem.

While specific data bases and models can be created around specific decision problems, the communication structures that integrate groups with problems to solve have to focus on the general class of problems that the group deals with, and not any specific problem. We believe this is the key element in the future success of such systems.

#### 2.4 Standards Setting :

##### « TERMS » and « CHIPCHECK »

The Joint Electron Device Engineering Council ( JEDEC ), under the aegis of the Electronic Industries Association, used EIES form 1978 to 1980 ( when NSF funding for the project expired ) for "selected aspects of its work of promoting hardware and software standardization in microcomputer / large scale integration products" ( Johnson-Lenz, Johnson-Lenz, and Hessman, 1980 ) JEDEC's standardization activities are conducted by a series of numbered committees, which ordinarily communicate only through quarterly face-to-face meetings, with phone and/or mail in between. A great deal of JEDEC's work in reaching standards that will obtain the required unanimous approval of its members in order to be adopted involves first reaching agreement on a set of terms and definitions that apply to a given standardization topic. In addition to free-form discussion in conferences, a structured decision aid was programmed to support the process of development of and reaching agreement on a standard set of terms and definitions. Called "TERMS," this system allowed any member of a committee to :

- Add a proposed term ( abbreviation and full name );
- Add a proposed definition or alternative definition to those made by others;
- Make a comment about a term or definition;
- Vote on each proposed term and definition;
- Revote at any time, based upon current votes and new alternatives.

Straw votes could be entered anonymously, and tallies of all votes on all proposed definitions were

always available to members. The set of items contained in the TERMS subsystem for any specific standards effort was called a Glossary and was maintained as a separately organized data base, associated with the group's conference. The TERMS system was designed and re-designed with the participation of interested project members ( Johnson-Lenz, 1981 ).

In addition, the leader of one of the Groups, Bob Vernon of Texas Instruments, developed a decision-support aid for his committee's work on memory chip carrier standardization. Called "chipcheck," it was used in evaluating various proposed memory chip carrier configurations. This routine recorded anonymous data only, since a possible configuration associated with a specific manufacturer might give away product development plans. The routine loaded a set of design rules based on multilayer package structures, and the user then entered parameters for specific possible package design options. The routine then calculated and evaluated the parameters in light of the ground rules. All users could see the different sets of parameters proposed ( eighteen in total were generated ) and their evaluation against these common rules.

The JEDEC standardization project was not without problems. For instance, only 58 of the invited 77 members ever signed online and participated; when asked why, the most frequent reason given by non-participants was "lack of time." a major perceived shortcoming was the lack of any graphics except those that could be generated using the keys on the keyboard.

During a final evaluation interview, those who had participated in any of the activities on EIES were asked how using the system affected the quality of decisions, the amount of information available, the speed of decision making, the amount of discussion, and the amount of participation. The data support the conclusion that use of the system :

- Speeds up the standards process ( accelerates exchange of ideas and opinions; fast feedback saves time ) .
- Improves the quality of decisions .
- Increases the amount of information available for decisions.
- Makes for better, more effective face-to-face meeting each three months. ( especially by improving continuity between those meetings ).

decision making during declared national emergencies. Its functions included messaging, conferencing, and data reporting in crisis management situations. It was first used in the Wage-Price-Freeze as a Crisis Management Information System. For over a decade it was used on some 20 or more declared federal crisis situations such as commodity shortages ( e.g. chlorine, natural gas, oil ) and major strikes ( e.g. transportation, coal ).

EMISARI provided the ability for 100-200 people scattered around the country to track, interpret and reorganize both the qualitative and quantitative information associated with a rapidly changing and unpredictable situation. While it operated on dumb terminals in a line mode, it had many significant features for collaborative group decision mode, it had many significant features for collaborative group decision processes that have yet to exist in any commercial system in operation today. Some of the features that relate to current considerations of GDSS are :

**The system monitor could establish a variety of data forms and then assign particular system members the responsibility to fill in those forms.**

**people could address messages to the "data," so anyone trying to interpret the data, explain why it was peculiar, or act on it could associate a discussion ( set of footnotes ) with the data. People retrieving the data would be informed of the associated discussion.**

**One type of data table was a time series that would calculate a regression extrapolation each time a new entry was made and flag values outside of expected predictions.**

**public notebooks (bulletin boards) had separate roles for those maintaining entries and those able to read. Tracking of key words searched in these entities determined what people were looking for but could not find.**

**A tracking data format enabled people to establish the sequence of steps a "case" would go through and who was responsible for the determination of the outcome of each "step" in the process.**

**A simplified interface to a multi-regional input-output data base allowed people to get indications of the impacts of changes in industrial output in their area on related industries.**

The most important aspect of this system was that the structuring of data being reported, roles, and responsibilities could be dynamically modified within a few hours to adapt to changing requirements.

Approximately  $\frac{1}{3}$  of the software in the EMISARI system was devoted to supporting tools for the specialized human roles that were an integral part of the design. This concept of building human roles into the design has been common, to various degrees, to most other computerized Conferencing Systems built since that time.

EMISARI was a system that allowed well over 100 people working 12 to 16 hour days over periods of months to coordinate their activities and collaborate on the analysis of decisions they had to make. It served, in every sense, the same functions that have been ascribed to real time situation rooms.

We feel that some of the attempts to limit GDSS to real time systems ( by definition ) are ridiculously restrictive, and that restriction is at the heart of why many such systems get built but not used. In a crisis situation, people must adjust their activities to the occurrences they are dealing with, and not to synchronous group meetings. While companies do not often face major crisis situations ( e.g. strikes, takeover bids, law suits), there are many situations ( e.g. product development delays, supply shortages, competitive announcements, cost overruns, etc. ) that produce behavior and needs similar to a crisis situation.

In the business world, the nearest equivalent to the original EMISARI system was a version of EQUAL ( Morris, 1981 ), which is used internally by IBM to handle information requests from the field about a wide range of products. It highly structures the roles people may play in reacting to such requests, types of reactions that can be made, and the status of these reactions. EQUAL is used by somewhere over 20,000 people in IBM. Another example of this class of systems was MONSTR ( Monitor for software Trouble Reporting ), which was highly structured around the group activity of tracking and responding to problems, and allocating resources to deal with maintenance of software products ( Cashman, 1980 ).

The common thread for all these systems is that the software dealt only with human roles, communication protocols and structures, data structures



Effective group work in the electronic medium thus requires both explicit and intentional group processes and procedures and the software to support them. This union of group process and software support we call "groupware," to distinguish it from either process or software alone. Furthermore, a particular software system can often support different processes, while a specific procedure can be followed using a variety of software tools. The most effective results are achieved when the groupware is carefully matched to the group's needs and preferences.

The term "groupware" recently appeared in Fortune magazine (Richman, 1987) to categorize software that supported team efforts. Unfortunately, the origin and history of the term was not mentioned.

In the area of DDS, another term that has appeared in the literature (Scher, 1981) is that of "Distributed Decision Support Systems" (DDSS). The term "Distributed Decision Making Systems" was used by Thomas and Burns (1981). It is very difficult to distinguish these concepts from that of GDSS. In both these earlier papers, it was quite clear that the systems being referred to applied to situations that did not require time co-incident activity of the group. Many early discussions of GDSS seemed to imply that the concept meant meetings where members of the group were co-incident in time. Our view of the promise for GDSS is very consistent with the one expressed by Scher (1981):

We strongly maintain that with the proper communication structure, what one may deem as the unstructured decision task could effectively be brought into the semi-structured domain.

From this point of view, it is the structuring of the communication channels, the protocols of the communication process, the human roles supported by the software, and the integration of computer and management tools into the communication structure (e.g. data bases, models, etc.) that comprise the design components for GDSS.

In the computer field, a whole thesaurus of terms has emerged recently to characterize this area of research. Besides those associated with CMC (e.g.

Computerized Conferencing, Message Systems etc.) There are now "Collaborative" Systems. "Cooperative" Systems and Hypertext and Hypermedia Systems. Sometimes it seems, in the Computer Science field, that the creation of terms is as important as the creation of new systems. However, the psychology behind the choice of such terms as collaborative and cooperative is the hope that some of the same abstractions that serve to explore the processes whereby computer based procedures can collaborate or cooperate will also apply to humans. The term "hyper" expresses the idea that text and other media can be handled in completely new and unusual ways inside a computer system, and serves to make that facility distinctive from paper processes. Much work is taking place in the area of Hypertext To incorporate cognitive task structures to govern the non-linear association of fragments of text and other media so as to improve the ability of individuals to create and view hypertext documents (Conklin, 1987). Recent efforts to integrate communications and other computer tools into hypertext systems qualify them for consideration as potential GDSS systems. Collaborative composition of a hypertext document about a "messy" management problem would certainly constitute a GDSS application.

In the engineering literature, a number of other terms have emerged such as Distributed Problem Solving, Distributed Expert Systems and Distributed Artificial Intelligence (Decker, 1987). The major emphasis in this area is on real time systems with high degrees of computer support such as for the application to air traffic control.

The net result is that a lot of work both related to and very appropriate to GDSS is scattered through a wide professional literature. Our context, for the rest of this paper, is limited to Computer mediated Communication Systems, and some specific case studies of GDSS that have been designed as integral parts of CMC applications.

### 2.3 EMISARI

(Emergency Management Information System  
And  
Reference Index)

EMISARI was developed at the Office of Emergency Preparedness in 1971 (Wilcox, 1972; Mckendree, 1977; Hiltz & Turoff, 1978) to support

Given this perspective on the integration of computer and communication technologies with decision support functionality, we can call out of the literature a number of historical perspectives on this concept and illustrate it with some major examples of the synergy that has already occurred within the context of Computer Mediated Communication Systems. Also, the words that have been used to convey the underlying concepts provide insights in themselves to the understanding of the full scope of what might be encompassed within a GDSS.

### 2.1 Delphi Conferences

The first efforts at specific computer systems designed to enhance group problem solving were Computerized versions of a policy Delphi process (Turoff, 1972; Helmer, 1970). Delphi is a methodology which is often used for complex, unstructured problems, such as trying to predict potential breakthroughs in biomedical research and their societal impacts. The objective of a Policy Delphi is to develop the strongest Pro and Con arguments for alternative resolutions to a policy issue. The first computerized conferencing systems was a Policy Delphi structure that allowed the members of the group to track suggested resolutions of a policy issue, to vote on the alternatives using scales for "desirability" and "feasibility," to make pro and con arguments associated with those resolutions, and to vote on the arguments using dimensions of "importance" and "validity." Often misunderstood, Delphi's basic objective is the design of communication structures (usually with pencil and paper) to allow problem solving groups to function more effectively in an asynchronous nature. The early attempts at computerization of alternative Delphi designs led to the following observation (Linstone and Turoff, 1975), which we think remains valid:

In practice, one should view computerized conferencing as the ability to build and appropriate structure for a human communication process concerning a specific subject (problem)... If the individuals enter such a discussion with fake names then we have defacto a "Delphi Conference." The computer allows us to go from the complete Delphi mode to various mixed modes such as that in which the conferee is able to decide whether an individual comment is signed with the person's real name. It is the view of the editors

(Linstone and Turoff) that the question of anonymity or its degree is less crucial to the definition of Delphi than the concept of designing the human communication structure to be used. The hundreds of meaningful paper-and-pencil Delphis that have been done represent a storehouse of knowledge on the design of human communication structures for implementation on modern computer communications systems (page 490-491).

### 2.2 CMC, "Collective Intelligence," "Groupware :" A Multiplicity of Words for Similar Concepts

In the mid seventies the objective of "collective intelligence" was defined as the ultimate goal of Computer Mediated Communication systems and defined pragmatically by Hiltz and Turoff (1978) as follows: "The decision arrived at by the group must be at least as good as the best solution offered by any member acting alone" (page 273). There are many reasons why this is not an assured outcome in even face-to-face meetings (Hoffman, 1979). For that reason, we consider this criteria an excellent comparative measure to apply to any group process. The other important dimensions are the speed with which the group can reach a decision, the commitment of the individual members, and the overall consensus of the group. We have been designing and assessing CMCS that encourage Collective Intelligence and improvement in the other dimensions ever since.

The results of a number of controlled experiments in group problem solving lend support to the hypothesis that CMC-based systems can achieve Collective Intelligence (Turoff and Hiltz, 1982; Rice, 1984; Hiltz, Johnson and Turoff, 1986; Hiltz, Johnson and Turoff, 1987), but there remains much to be done. It has been demonstrated that groups can do as well in the CMC environment as in face-to-face meetings. There is some evidence of CMC producing better results for certain types of problems, particularly within a social context of groups of managers and professionals with a history of working together. This is counter-intuitive to most current management "wisdom" which focuses exclusively on face-to-face meetings for decision making.

Johnson-Lenz (1982) in the late seventies coined the word "groupware" and explicitly defined it as :



such a definition of GDSS strikes us as needlessly constricting in nature and bears no relationship to the objectives of a GDSS.

Very early in the work on DSS, it was strongly suggested by a number of authors that organizations dealing with changing environments must consider communications as a fundamental part of any attempt to provide improved decision making aids and integrate them into the operational environment ( Galbraith, 1973; Lawrence and Lorsch, 1967; Weissinger-Baylon and Tonisson, 1981; Scherr, 1981 ). None of these early considerations made any distinction between synchronous and asynchronous forms of communication, but were focused instead on the nature of organizational communications in general.

Obviously, we categorically reject any attempt to define GDSS as including only systems whose users are forced to meet simultaneously and/or face-to-face in order to carry out their group process. Any well designed CMCS can be utilized in a synchronous mode, but after the novelty of such use wears off people seem to prefer asynchronous group activities. In fact, there is evidence that this may significantly improve the quality of the group interaction by providing more equal participation and more time to reflect on what has been accomplished before being forced to respond ( Kerr and Hiltz, 1982; Hiltz, 1984 ) and to participate in the group decision process. As a result, we are completely at odds with those who feel that the "war room" type of approach (physical or electronic) should be the primary focus and hold the primary payoff for GDSS.

It is also clear that people will prefer to utilize one integrated system rather than use many different systems to carry out a decision-making and implementation process. Just as the need exists to provide a single integrated interface for all computer based support systems for management and professional augmentation, it seems highly unlikely that managers will be satisfied with Decision Support Systems that require different technologies and procedures when they are working on the problem or task as dispersed individuals contributing to the group, and when the group meets co-incidentally in time.

The methodological requirements of "hard science" often distort research in the direction of what can be easily studied, rather than the most important things to know. The external validity of many controlled laboratory experiments is thus often very questionable. For example, we want to know about cancer in humans, but methodological - ethical considerations dictate that we mainly study cancer in rats and other species on which we feel free to conduct large-scale experiments. We want to know about systems that will help groups with the actual types of problem situations they face - often complex, unstructured, producing decisions whose quality cannot be objectively assessed for years (if ever), and requiring attention from a large number of participants over a long period of time. For methodological reasons, we instead study small ad-hoc groups working on comparatively simple experimental tasks that can be resolved within an hour or two, and with decision outcomes whose quality can be immediately judged. Certainly, there is a role for controlled experiments in the development of GDSS; we have conducted a number of them ourselves ( e.g., Hiltz, Johnson, and Turoff, 1986 ). However, we feel that at this stage, some richer conceptual insights can be gained from documented case studies of groups using GDSS that are evolved to assist them with the actual problem situations they face.

This paper reviews some early and recent examples of CMC Systems which appear to us to qualify as full fledged GDSS systems. As a result we feel some light may be shed on some of the current confusions in the literature on GDSS. To start, it is useful to look at some of the other terms and viewpoints that have been used to characterize GDSS and related efforts in the general area of CMC.

## 2. HISTORICAL PERSPECTIVE

The term Group Decision Support System overlaps with a large number of efforts and achievements that have occurred in the development and application of Computer Mediated Communication Systems ( CMCS ). Huber ( 1984 ) recognized that there is an affinity between the two when he stated :

**We expect that a significant increase in decision-group efficiency and effectiveness will be achieved by creatively integrating c<sup>2</sup> ( Computer and Communications ) technologies into decision-group technologies ( page 937 ).**



# Computer Mediated Communications and Group Decision Support Systems

By

*Murray Turoff, Starr Roxanne Hiltz and Ahmed N.F. Bahgat*

## ABSTRACT :

The relationship between Group Decision Support Systems (GDSS) and Computer-Mediated Communication Systems (CMCS) is reviewed, describing both early and recent examples of tailored CMCS that satisfy the functional definition of a GDSS. The case studies summarized include EMISARI for Crisis Management, TERMS for consensus generation on the setting of technical standards, and a recent integration of Zero-Base Budgeting (ZBB) with CMC. Based upon these case studies, a number of observations are made on the nature of GDSS and associated areas of investigation.

"Communication is a device for taking several minds, and making them act more like one mind." - C.W. Churchman (1974).

## 1. INTRODUCTION

A recent comprehensive survey of Group Decision Support Systems (GDSS) (Kraemer and King, 1986) concludes :

The field of GDSS's is as yet not well developed, even as a concept. There are divergent and conflicting definitions of what the term means.

Moreover, even among the simple technologies of GDSS's there has been only limited adoption and use in organizations.

The technology has been adopted by some organizations only to be subsequently abandoned. In such cases we can only conclude that the technology was ineffective and / or uneconomical to use (page 370).

It is not surprising that the attempt to introduce a new focus, GDSS, within a specific academic field, Management Science, leads to some confusion.

Huber's (1982) persuasive argument to shift the major emphasis of DSS from individual to group support is essentially a paradigm shift for research in the Management Sciences.

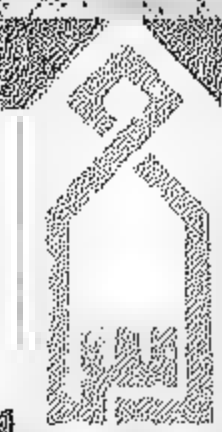
Among the various definitions of GDSS offered, we prefer the simple, non-restrictive one provided by Desanctis and Gaullupe (1985, p.3) : "A GDSS is any interactive computer system that facilitates solution of a problem by a group of decision-makers."

It is our view that a great many examples of real GDSS systems have been created, evaluated and used effectively for well over a decade. Because these systems were developed under the rubric of Computerized Conferencing or Computer Mediated Communications (CMC), their significance to the current paradigm discussions about the essential characteristics of GDSS seems to have been lost. Many authors explicitly or implicitly assume that GDSS include only ones for computer support of a group of people gathered together at the same time.







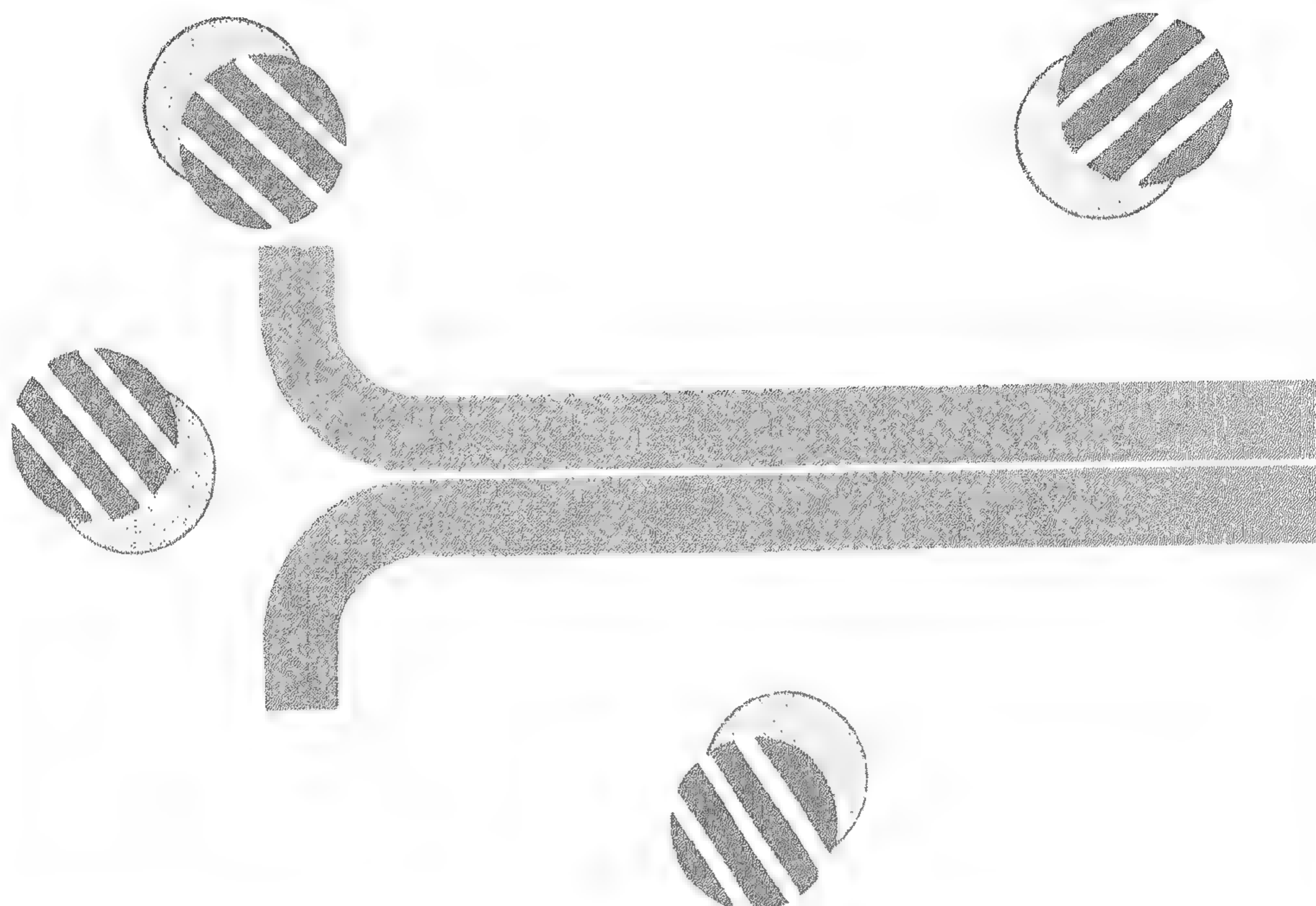


العدد الثالث

المجلد ٢

٢٠٠٩-٢٠١٠  
٢٠١٠-٢٠١١

# مجلة البحوث الإدارية



تدريب • استشارات • بحوث • تعليم





# مجلة البحوث الإدارية

١٩٩٠

● تدريب ● استشارات ● بحوث ● تعليم ●

العدد الثالث

المجلد ٣



## مجلة البحوث الإدارية

\*

فصلية أكاديمية علمية  
تعنى بالبحث العلمي  
في مجالات الإدارة  
والعلوم المتصلة بها

\*

رئيس التحرير

أ. د. عمرو غنایم

• • •

مدير المجلة

عادل البحیری

• • •

مدير التحرير

أحمد قطب



أ. د. فلي لطفی  
أ. د. عادل مسز  
أ. د. علی عبد المجید عبده  
أ. د. فتحي محمد علی  
أ. د. جمال حمدي أبو الفیر  
أ. د. عبد المنعم راضي  
أ. د. فتوح محمود أبو العزم  
أ. د. حسن هنی  
أ. د. أحمد سرور محمد  
أ. د. صلاح مدتی  
أ. د. شوتس مین  
أ. د. سیر طوبار  
أ. د. محمد محمد الجزار  
أ. د. محمد عباس حمادی  
أ. د. محمد کمال أبو هند  
أ. د. لیلا تکلا  
أ. د. أحمد حسین عبد المنعم  
أ. د. سید عبد الوهاب  
أ. د. محمد حسن المزازی

جميع الآراء الواردة في هذه المجلة تعبر عن وجهة نظر أصحابها

ولا تعكس بالضرورة رأي المجلة

## في هذا العدد

### اتخاذ القرار ومحنة الإدارة الدكتور عمرو غنايم

في ممارستنا للحياة اليومية نتخذ مئات القرارات بصورة تلقائية ، أو وفق أسس موضوعية . منها ما يتعلق بتصريف مجريات حياتنا أو معالجة بعض منها طالما أن لكل منه بديل أو أكثر يمكن اختياره . وإذا انتقلنا إلى مجال العمل وجدنا أن تصريف أمور العمل تتباين كما تزداد المشاكل وتتعدد كلما اتسع مجال النشاط . ومن ثم يمكن القول أن القرار هو حلقة رئيسية في العملية الإدارية لا تتكامل بدونه ولن يخرج ناتج أو يتحقق هدف إلا إذا تم اتخاذ القرار المناسب في التوقيت السليم . كما أن اتخاذ القرارات لا يقتصر على مستوى إدارى دون مستوى آخر . بل أنها تنتشر في جميع المستويات الإدارية . وتتواجد في كل جزء منها وتتعامل مع كل موضوع محتمل متعلق بالمنشأة أو العاملين فيها أو المتعاملين معها أو البيئة الخارجية المحيطة بها ..

### الإطار النظري للنظام المحاسبي في الجمعيات التعاونية الزراعية بمصر .. الدكتور أحمد ضياء خميس

الجمعيات التعاونية الزراعية ، منظمات اقتصادية اجتماعية تدار على أسس ديمقراطية ، وفقا لمبادئ التعاون وخطه وأساليبه وتتكون من المشتغلين بالزراعة أو الذين لهم مصالح مباشرة مرتبطة بها أو المنتجين في المجالات المتصلة بها وتقوم على رفع مستوى الزراعة إنتاجيا وتسويقيا بهدف رفع مستوى أعضائها اقتصاديا واجتماعيا في حدود الخطة العامة للدولة .

ورغم أهمية هذا القطاع ودوره في التنمية ورغم حجم الأموال الكبيرة التي تعكس الأنشطة في هذا القطاع إلا أنه يعاني من مشاكل محاسبية

### تأثير الإعلان التجاري التليفزيوني الموجه للطفل

#### للدكتور طاهر مرسى عطية

يستهدف البحث تحديد درجة تأثير الإعلان التجاري التليفزيوني الموجه للطفل ، وتأثير تكرر هذا الإعلان ، على طلب الطفل للسلعة المعلن عنها ، كذلك يستهدف إستكشاف تأثير السن والجنس ومستوى دخل الأسرة على الطلب . والبحث تجريبى يعتمد على مجموعة قياسية ومجموعتان تجريبيتان . وتتكون المجموعة من ذكور وإناث في الفئتين الثانية والخامسة الابتدائية في مدرسة خاصة بمصروفات ومدرسة حكومية بدون مصروفات .

### المنهج العلمى لاستخدام المعاينة النقدية في مراجعة المجتمعات الملتوية .

#### الدكتور مصطفى على الباز

شهد النصف الثانى من القرن العشرين تطورا علميا ومهنيا في مراجعة الحسابات هدفا واسلوبا ، فأصبح الهدف الأساسى للمراجعة ليس اكتشافا وتصيدا للأخطاء .. وإنما إبداء الرأى الفنى المحايد والموضوعى في مدى صدق ودلالة الحسابات والقوائم المالية في التعبير من نتيجة الأعمال والمركز المالى للوحدة المحاسبية محل المراجعة وذلك في إطار المبادئ المحاسبية المعتدلة وأساليب المراجعة الملائمة لطبيعة وخصائص المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة . كما أصبح الأسلوب الأساسى لتنفيذ المراجعة وتحقيق أهدافها الأساسية والثانوية ليس أسلوب الفحص التفصيلى الكامل لجميع مفردات المجتمع المحاسبى

٥٠ قرشا

١٥٠ قرشاً

الاشتراك السنوى بالنسبة للهيئات والدوائر الحكومية ٢٠ جنيها لعشر نسخ

٢٠ دولارا

الاشتراك السنوى بالنسبة لخارج القطر

◆ ثمن النسخة الواحدة

◆ الاشتراك السنوى بالنسبة للأفراد

◆ الاشتراك السنوى بالنسبة للهيئات والدوائر الحكومية ٢٠ جنيها لعشر نسخ

٢٠ دولارا

◆ الاشتراك السنوى بالنسبة لخارج القطر



## Labor Supply and Demand and Market Equilibrium

in Egypt between 1980 and 1990

A. ZEWAIL

### ABSTRACT

P.93

The high population growth rate and the inelastic supply of the other resources, helped in shaping the unemployment problem in Egypt as the country enters the 1990's. Also the imbalance between labor and other resources, as well as the introduction of labor-saving technologies in production, threaten to further intensify the under-employment of the labor force. This paper tries to measure the size of available labor supply, based on population growth rates and the already existing unemployed, assuming different participation ratios. This paper projects labor demand based on sectoral employment growth rates. A simple employment model is built to extrapolate the time period necessary for the demand for labor to absorb both the already existing unemployed and the increase in the labor force due to natural population growth, given two different scenarios. Finally the paper suggests some recommendations for enhancing labor productivity in Egypt, as a mean to combat underemployment.

## ON THE N-JOB, SINGLE-FACILITY, SCHEDULING PROBLEM WITH TARDINESS PENALTIES

GERMAINE H. SAAD

### ABSTRACT

P.98

This paper addresses the main scheduling problem faced in both theory and practice of how to sequence  $n$  jobs on a single facility where the goal is to minimize job delays measured by total tardiness of all jobs to be scheduled.

The contribution realized is three fold :

- A Branch and Bound methodology is proposed which extends and improves the classical algorithm initiated by Elmaghraby (1969) and extended by Shwimer (1972). The proposed approach provides optimal solution to the above problem .
- The general case of tardiness penalties is discussed. The proposed approach is shown to be of high promise for such case, where tardiness penalties are not restricted to be linear functions.
- The areas of application and usability of the solution method proposed are extended and synthesized for both jobshop and highly standardized production environments.

الخاضع للمراجعة مما يترتب على ذلك من ضياع لوقت المراجع وارتفاع لكلفة المراجعة .. وإنما أصبح أسلوب الفحص الاختياري لعينة من مفردات المجتمع المحاسبي هو الأسلوب الشائع الآن في مراجعة المحاسبية المختلفة .

## النموذج الموحد للتحليل المالي للأداء الاقتصادي لشركات القطاع العام في مصر ..

الدكتور أحمد بهجت

تعرض هذه الورقة خلاصة نتائج دراسة تطبيقية قام بها كاتب المقال بمعاونة فريق عمل مكون من ممثلي الإدارات المعنية بمركز ملحومات القطاع العام برئاسة مجلس الوزراء في الفترة من يناير إلى نوفمبر عام ١٩٨٨ ، في محاولة لوضع نموذج موحد للتحليل المالي للأداء الاقتصادي لشركات القطاع العام في مصر ، بحيث يمكن تطبيقه على مستوى الشركة وعلى مستوى القطاع النوعي ، وعلى مستوى الوزارة المشرفة عليه ..

## المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة بهدف تحديد الهيكل التمويلي .

الدكتور نبيل فهمي سلامة

يقدم هذا البحث أسلوباً المقترح للمحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة ، بهدف تحديد الهيكل التمويلي للوحدات الاقتصادية ، وإجراء المقارنات بين نتائج النشاط الجاري للمشروعات المتماثلة على أساس موضوعي ، وإذا كان هذا الهدف يكاد يتفق مع المنتج الذي يتبعه النظام المحاسبي الموضوعي في مصر ، عند احتسابه لفرق الفوائد المحسوبة ، إلا أنه يختلف عنه من حيث الجوهر ، نظراً لعدم اقتضائه على تسجيل ذلك بقيود محاسبية متقابلة لا تؤثر من الناحية الديناميكية على القوائم المالية .

نوجه جميع المراسلات والأبحاث باسم رئيس التحرير على العنوان التالي

## أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

د. - ورنيش النيل ٥ مدخل المعادي

ص. ب. ٢٢٢٢ القاهرة

تليفون

٣٥٠١٢٦١ • ٣٥٠١٠٨٢ • ٣٥٠١٠٣٣

# اتخاذ القرار

وإصدار القرارات تحت تأثير أيهما أكثر جذباً لاتخاذ القرار في اتجاه معين . وتجدر الإشارة إلى أن هناك العديد من الأساليب الكمية التي تساعد متخذ القرار في تحديد الاحتمالات في كل حالة من الحالات وتساعد في بناء شجرة القرارات .

وعن المصاعب العامة لعملية اتخاذ القرار والتي قد تعوقه عن الصدور بالصورة المتكاملة فتتركز في بيئة القرار وذلك في اتجاهين أساسيين من حيث الظروف المحيطة باتخاذها ومن حيث تأثيره على المجموع . ومن ثم يستلزم الأمر وبالضرورة أن يكون للقرار هدف واضح ومعلن ولا يتخذ بمعزل عن القوى المؤثرة والنظم القائمة في البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة سواء المعلنة أو غير المعلنة .

وإذا نظرنا إلى واقعنا الحال في مصر وما يواجهه إلى الإدارة المصرية من انتقادات عنيفة بسبب انخفاض مستويات الأداء والعائد في الوحدات الإنتاجية والخدمية والجهاز الإداري . نجد أن هناك نوعاً من التجنى على الإدارة المصرية . لأن المدير المصري أثبت كفاءة وقدرة في مناسبات عديدة وظروف متغيرة وذلك إذا عمل تحت ظروف بيئية مواتية ومناخ محابي

إننا في ممارستنا للحياة اليومية نتخذ مئات القرارات بصورة تلقائية - أو وفق أسس موضوعية . منها ما يتعلق بتصريف مجريات حياتنا أو معالجة بعض منه طالما أن لكل منه بديل أو أكثر يمكن اختياره . وإذا انتقلنا إلى مجال العمل وجدنا أن تصريف أمور العمل تتباين كما تزداد المشاكل وتتعدد كلما اتسع مجال النشاط . فالمدير هنا يدير مجموعة من الأفراد وينسق بينهم ويوجههم كي يصل بهم إلى تحقيق هدف مرسوم وهو في ذلك يقسم بينهم العمل والمسئولية ويحدد علاقاتهم التنظيمية وفي كل مرحلة من مراحله يتخذ قراراً . كما أنه - من ناحية أخرى - في تعامله مع البيئة الخارجية يتخذ قرارات تتعلق بتحديد علاقة المنشأة التي يتراسها مع المتعاملين معها .

ومدى تدفق المعلومات اللازمة لها . وقد نجد في بعض الحالات أن البدائل المطروحة لاتخاذ القرار غير مرضية . ولكنها رغم ذلك تعتبر أفضل المتاح لهذه الحالة المعينة ولا بد فيها من حسم لوجهات نظر أو آراء متعارضة وبذلك يكون اتخاذ القرار محافظاً على فاعلية الجماعة ونجاحها .

واتخاذ القرار يتم تحت ظروف مختلفة سواء خاصة بعدم التأكد بالنتائج المتوقعة أو الجهل بها . أو نتيجة لحتمية المخاطرة باتخاذ قرار معين . وبما أن معيار اتخاذ القرار ينبني على أعمال الفكر والتفكير الخلاق لاستخلاص القرار الرشيد تحت الظروف المختلفة ، فإننا نجد أن هناك معيارين . التفاضل والتشاؤم يتحكمان كل منهما بقواه الدافعة في التأثير على متخذ القرار وفق المعلومات المتاحة لديه

وعلى ضوء نوعية القرار وشكله وتوقيته ينجح المدير والمنشأة . ومن ثم فإنه يمكن القول إن القرار هو حلقة رئيسية في العملية الإدارية لا تتكامل بدونه ولن يخرج ناتج أو يتحقق هدف إلا إذا تم اتخاذ القرار المناسب في التوقيت السليم . كما أن اتخاذ القرارات لا يقتصر على مستوى إداري دون مستوى آخر . بل إنها تنتشر في جميع المستويات الإدارية . وتتواجد في كل جزء منها وتتعامل مع كل موضوع محتمل متعلق بالمنشأة أو العاملين فيها أو المتعاملين معها أو حتى البيئة الخارجية المحيطة بها .

واتخاذ القرار يرتبط أساساً بمجموعة من المعايير لأن جميع القرارات تتخذ وفي ذهن متخذها بعض هذه المعايير . ويتأثر اختيار البديل إلى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة ،

# ومحنة الإدارة

ونظام للمعلومات يكفل له اتخاذ القرار المناسب ولا أقول السليم لأن السلامة مسألة نسبية ولأن لكل قرار توقيته وظروفه وتكلفته وبالضرورة فإن لكل قرار عائد منتظر.

وفي تصوري أن المشكلة مشكلة اتخاذ قرارات استراتيجية تكفل للمدير وللإدارة - الإنطلاق لأن كثيراً من القرارات - إن اتخذت لاتراعى القواعد الأساسية التي تكفل مناسبة القرار للموقف المتخذ فيه وتأجيل القرار أو اتخاذ القرارات المتعجلة ما هو إلا تأجيل لحل المشكلة أو لتفادها وترتيب عوائق أخرى في سبيل الانطلاق.

وهناك الكثير من المواقف التي تتطلب الحسم في توقيت معين لما يترتب على تأخير اتخاذ قرار بشأنها من عواقب وقد يتصور متخذ القرار أن الحلول أو البدائل المطروحة غير ملائمة إلى حد ما لأسباب ، قد تكون لتأثيرها على المنشأة أو المتعاملين معها أو العاملين فيها أو لعدم توافر البيانات الكافية أو لعدم الوثوق من صحة المعلومات ولكن التجربة أثبتت أن اتخاذ القرار ولو لم يكن أنسب قرار . هو أفضل من ترك الأمور تتفاقم ، وعلى متخذ القرار أن يأخذ في اعتباره أن ما أخذه من قرار يجب أن يتميز

د. د. عمرو غنايم  
رئيس أكاديمية الساعات  
للعلوم الإدارية

بالمرونة وقد يكون في حاجة إلى إعادة النظر فيه بعد فترة وبإصدار قرارات جديدة على ضوء ما يصل من معلومات جديدة تغير الوضع . ومن ناحية أخرى يكون تأجيل القرار راجعاً إلى عدم وجود التحليل الكافي لإبعاد الموقف أو بسبب عوامل نفسية وسيكولوجية في صاحب القرار نفسه كنتيجة لعدم قدرته على التركيز أو تخوفه من مغبة نتائج القرار وعدم معرفته لما قد يسفر عنه القرار الذي يتخذه .

وإذا حللنا موقف الإدارة عندنا لوجدنا إن هناك العديد من القرارات الواجب اتخاذها وطال انتظارها - والتي بسبب عدم اتخاذها تلام الإدارة في مصر ، ومن أمثلة هذه القرارات الخاصة بإصلاح الهياكل المالية وتلك الخاصة بالعمالة وقوانينها والقرارات باختيار العناصر القيادية وتنميتها وأخرى خاصة بالتسعير والضرائب والإحلال والتجديد وتلك الخاصة بتعديل نظم اشتراك العاملين في الإدارة . إن الأمر قد يتطلب اتخاذ

قرارات جذرية لتصحيح المسار وقد يتطلب قرارات متدرجة ، المهم أن يتم تدريس القرارات وتأثيرها وتوقيتها وتكلفتها وضرورة اشتراك المسؤولين عن تنفيذها فيها . ولكن من الذي يأخذ القرار الذي يتطلب أحياناً قدوة وشجاعة ، وفي تصوري أن التمهيد للتغيير مطلوب ، والتغيير ضرورة حتمية لمواكبة المتغيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية ، المهم أن يؤخذ القرار ، ولعل ما يحدث في الاتحاد السوفيتي ودول أوروبا الشرقية دليل قاطع أن هناك ضرورة لاتخاذ قرار بالتغيير إذا أردنا الإصلاح الإداري والاقتصادي قبل أن يفوت الأوان .

ومن ناحية أخرى فهناك نوعية أخرى من القرارات المتعددة المتعجلة والمتعارضة التي يتم اتخاذها والتي تؤثر على انطلاق الوحدات الإنتاجية ويزيد من حالة الإحباط لدى المديرين والعاملين ، إن الأمر هنا يحتاج إلى التروي والدراسة مع مراعاة التوقيت المناسب بدلاً من إصدار القرار وإلغائه ، ولا يكفي أن نقول إننا سنحاسب المسئول إذا كنا فعلاً سنحاسبه ؟ لأن الإصرار والعند على تنفيذ قرار خاطيء لن ينتج إلا أثاراً وخيمة والسؤال مرة أخرى من الذي يتخذ القرار ومتى يتخذه .

# الإطار النظري

## للنظام المحاسبي فى الجمعيات

### التعاونية الزراعية بمصر

#### مشكلة البحث :

الجمعيات التعاونية الزراعية منظمات اقتصادية اجتماعية تدار على أسس ديمقراطية ، وفقا لمبادئ التعاون وخطته وأساليبه وتتكون من المشتغلين بالزراعة أو الذين لهم مصالح مباشرة مرتبطة بها أو المنتجين فى المجالات المتصلة بها وتقوم على رفع مستوى الزراعة إنتاجيا وتسويقيا بهدف رفع مستوى أعضائها اقتصاديا واجتماعيا فى حدود الخطة العامة للدولة .

ويقوم القطاع التعاونى فى مصر بالمشاركة فى تنفيذ خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة لما له من إمكانات مادية وبشرية ضخمة من حيث بلغ إجمالى حجم التعامل لجميع الجمعيات التعاونية الزراعية ما يقرب من المليار جنيه .

ورغم أهمية هذا القطاع التعاونى الزراعى ودوره فى التنمية الاقتصادية بمصر ، ورغم حجم الأموال الكبيرة التى تعكس الأنشطة الزراعية والإنتاجية المختلفة إلا أن هذا القطاع يعاني من مشاكل محاسبية تتلخص فى :

#### أولاً :

تعدد الانظمة المحاسبية المستخدمة فى مختلف بيانات القطاع التعاونى الزراعى فى مصر وخلو العديد منها من نظام محدد مما أدى إلى تعثر العديد منها عند إعداد الحسابات الختامية والميزانية لها .

#### دكتور

أحمد ضياء محمد خميس

مدرس المحاسبة

أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

#### سادساً :

صعوبة الحصول على البيانات والمعلومات عن الأنشطة المختلفة للجمعيات مما يؤدى إلى تعثر مهمة الاتحاد التعاونى الزراعى المركزى قمة البنيان التعاونى فى وضع الخطط ورسم السياسات لهذا القطاع والمشاركة بإيجابية فى خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة .

#### هدف البحث :

يهدف البحث إلى وضع الإطار الفكرى للنظام المحاسبى للجمعيات التعاونية الزراعية فى مصر .

#### محتويات البحث :

يحتوى البحث على ثلاثة فصول هى :  
الفصل الأول : مناهج إعداد المعلومات المحاسبية فى الجمعيات التعاونية الزراعية .

الفصل الثانى : أركان الإطار الفكرى للنظام المحاسبى .

الفصل الثالث : عناصر النظام المحاسبى للجمعيات التعاونية الزراعية .  
هذا بالإضافة إلى خاتمة البحث وقائمة المراجع .

#### ثانياً :

قصور فى المستندات والدفاتر واختلافها من محافظة إلى أخرى .

#### ثالثاً :

قصور فى الدورات المستندية المطبقة وعجزها عن تحقيق الرقابة الداخلية .

#### رابعاً :

النظم المحاسبية المستخدمة لم تراعى اتساع أنشطة الجمعية ودخولها فى مجالات الإنتاج الزراعى والميكنة الزراعية والتسويق التعاونى .

#### خامساً :

تعثر مهمة الجهات الرقابية الداخلية والخارجية عن القيام بمهامها نتيجة للتباين الكبير فى الانظمة والمستندات والدفاتر والدورات المحاسبية المطبقة .

## الفصل الأول

### مناهج اعداد المعلومات الحاسبية في الجمعيات التعاونية الزراعية

يعتمد الفكر التقليدي للنظام المحاسبي . على تقديم المعلومات والبيانات اللازمة لأعضاء الجمعية دون النظر إلى الاهتمام بمستخدمي هذه المعلومات أو الغرض الذي من أجله تم إعداد هذه المعلومات .

ويعكس هذا الفكر كون الحاسبة نظام لتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث ذات الطابع المالي بصورة لها دلالتها وأهميتها وباستخدام النقود كوسيلة لقياس العمليات والتعبير عنها وعرض وتفسير النتائج المرتبة على هذه العمليات .

ولكن بعد ظهور أساليب القياس الكمي واستخدام نظم المعلومات الإدارية واستخدام الحاسبات الالكترونية والتي أحدثت تغييرا كبيرا في شكل المستندات والدفاتر وطرق إعداد التقارير . بدأت الآراء تتنازع لأن يكون النظام المحاسبي نظاما فرعيا للمعلومات يكمله أنظمة فرعية أخرى داخل الجمعيات التعاونية سواء كانت أنظمة إنتاج أو تسويق أو أنظمة فرعية أخرى .

وهذا يعني أن جميع أنشطة الجمعية التعاونية يمكن اعتبارها نظم معلومات تأخذ الحاسبة فيه الجانب الكمي ذات الصلة المالية بمعنى التركيز على توفير المعلومات الكمية والمالية والتي تعكس العلاقات الاقتصادية . حيث يمكن من خلال هذه المعلومات اتخاذ لقرارات الاقتصادية .

ومن هنا بدأت الآراء تتنازع بالاهتمام بمستخدمي المعلومات وكذلك استخدام المعلومات في الأغراض المختلفة . أدى ذلك إلى ظهور مجموعة من مناهج القياس المحاسبي تهدف إلى تحقيق الموازنة بين مخرجات النظام المحاسبي وطبيعة أهداف مستخدمي هذه المعلومات الحاسبية .

#### مناهج إعداد المعلومات الحاسبية :

##### أولا - المنهج الاستقرائي :

يعتمد هذا المنهج على ملاحظة السلوك الفعلي لمكونات وعناصر الظاهرة وذلك حتى

يمكن التوصل إلى نتائج عامة يمكن تطبيقها على الحالات المماثلة .

فعند ملاحظة البيانات والمعلومات المالية المرتبطة بظاهرة معينة فإنه يمكن التوصل إلى مبادئ وقواعد تحكم عملية إعداد المعلومات الحاسبية للأغراض المختلفة .

ويؤخذ على هذا المنهج ما يلي :

- عدم وجود المعايير التي تساعد في تحديد نوعية وطبيعة البيانات الحاسبية الواجب ملاحظتها أو تحديد العلاقة التي تمكن من استخلاص المبادئ الحاسبية .

- تأثر ملاحظة عناصر النظام بالمبادئ والقواعد الحاسبية المطبقة فعلا يؤدي إلى عدم القدرة على استخلاص المبادئ والقواعد التي تحقق المتطلبات من المعلومات الحاسبية .

- هذا المنهج لا يصلح للتطبيق بمفرده لتوليد المعلومات الحاسبية لصعوبة الوصول إلى نتائج عامة يمكن تعميمها .

##### ثانيا - المنهج الاستنتاجي :

ويقوم هذا المنهج على الربط بين مقومات النظام المحاسبي والأهداف التي يسعى مستخدمو المعلومات الحاسبية إلى تحقيقها سواء كان مستخدمي هذه البيانات من داخل المنشأة أو من خارجها .

ويعني ذلك أن تحدد أهداف واستخدامات التقارير والقوائم من الواقع المحيط بالنظام المحاسبي ثم تحدد القيود المفروضة على هذه الأهداف والاستخدامات بالشكل الذي يمكن من استنتاج المبادئ والقواعد والإجراءات الحاسبية التي تحكم تجهيز المعلومات والبيانات .

وحيث إن مقومات النظام المحاسبي في هذا المنهج مرتبطة بالأهداف التي يتبناها مستخدمو المعلومات الحاسبية وكذلك مرتبطة بالبيئة ، التي يعمل بها المحاسبون فإن هذه المقومات تختلف بالطبع نظرا لاختلاف تلك الأهداف والبيئة وبالتالي تتأثر المعلومات المستخرجة من النظام المحاسبي .

ويعاب على هذا المنهج أن المبادئ والقواعد المستنتجة تكون افتراضية لأنها مبنية على أهداف واستخدامات افتراضية . وبالتالي فإنها تختلف مع الأهداف الفعلية مما يؤدي إلى نتائج خاطئة من جانب مستخدمي هذه المعلومات .

##### ثالثا - منهج الأحداث :

في محاولة لتحقيق الموازنة بين مخرجات النظام المحاسبي واحتياجات مستخدمي هذه المخرجات ينظر إلى النظام المحاسبي في ظل هذا المنهج على أن هدف هذا النظام توفير معلومات كافية عن الأحداث الاقتصادية التي تقع في المنشأة والتي قد تكون نافعة لعدد من نماذج اتخاذ القرارات .

وعلى أساس ذلك يسعى النظام المحاسبي لتوفير البيانات عن الأحداث الاقتصادية داخل المنشأة والتي تمكن مستخدمي هذه البيانات من استخلاص قيم البيانات اللازمة لاتخاذ قراراتهم الفرعية .

وتقع مسئولية إعداد المعلومات الملائمة للقرارات المختلفة على عاتق مستخدمي مخرجات النظام المحاسبي سواء كان ذلك بتجميع بعض المفردات المتاحة من مخرجات النظام المحاسبي أو ترجيحها بالأوزان المناسبة لاتخاذ قرار معين أو إعادة تقييم هذه المفردات لتبين اتجاهها معينا يساعد في اتخاذ القرار . وعلى أساس هذا المنهج لا تعبر نتيجة نشاط المنشأة « التشغيل والتجارة والأرباح والخسائر » عن نتيجة النشاط خلال فترة معينة « ربح / خسارة » ولكنها تشير إلى وصف تفاعلات أحداث النشاط التي تكون في محصولتها نتيجة النشاط .

وكذلك فإن قائمة المركز المالي لا تعبر عن المركز المالي في لحظة معينة ولكنها تعبر عن لقاء الأحداث الاقتصادية التي وقعت منذ بداية نشاط الوحدة الحاسبية حتى تاريخ إعداد الميزانية - وهذا اللقاء يتم فيه تلخيص تأثير الأحداث المختلفة ثم تسجيل الأرصدة التي تعبر عن نتيجة اللقاء .

وفي هذا المنهج أيضا لا يؤخذ بالأحداث غير الفعلية فتعبر القوائم عن الأحداث الفعلية التي تجريها المنشأة دون النظر للأحداث التي لم تقع .

وتحويل المعلومات الفعلية إلى بيانات مخططة هو من صميم عمل مستخدم المعلومات كما أن المحاسب عندما يضمن القوائم الحاسبية بيانات عن تأثيرات السوق غير المحققة وأحداث البيئة المحيطة بالمنشأة فإنه يقدم معلومات إضافية تعبر عن تأثيرات البيئة المحيطة .



# الاطار النظرى للنظام المحاسبى فى الجمعيات التعاونية الزراعية بمصر

وبالرغم من هذه الخصائص فإنه قد لا يكون ممكنا من الناحية العملية توفير المعلومات عن الأحداث الاقتصادية بالشكل الذى يتيح لستخدامى هذه المعلومات الاختيار من بينها ما يتفق واحتياجاتهم .

## رابعا - منهج نظرية الاتصال :

يهدف هذا المنهج إلى تبادل البيانات ووسائل المعلومات مع أجزاء المنشأة وكذلك مع المؤسسات المختلفة فى البيئة المحيطة بالمنشأة ويؤدى الاتصال وظيفة أساسية لتخذي القرارات فيمكن عن طريقه توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات التى تمكن من تحقيق أهداف المنشأة . وعلى ذلك عرفت المحاسبة أنها عملية تحديد وقياس وتوصيل للمعلومات الاقتصادية اللازمة لإمكانية اتخاذ القرارات والاحكام الرشيدة من جانب مستخدمى المعلومات المحاسبية .

فالمحاسب يتولى مشاهدة الأحداث التى تهم المنشأة ويسجلها ويقيس أثرها على المشروع ثم يختزنها إلى الوقت المناسب لتوصيلها على الصورة الملائمة وينقلها عبر القوائم المالية لتخذي القرارات .

## خامسا - المنهج السلوكى :

يتأسس هذا المنهج على دراسة العلاقات السلوكية . فالنظام المحاسبى يجب أن يراعى مجموعة المتغيرات السلوكية التى تحكم الجنس البشرى . ذلك النظام الذى يعد وسيلة لتوفير المعلومات التى تتخذ كأساس لاتخاذ القرارات تؤثر فيه المتغيرات السلوكية للأفراد المسئولين عن إعداد المعلومات المحاسبية والمستخدمين لها . ويتأثر فى هذا المنهج تعميم النظام المحاسبى بدراسة المتغيرات السلوكية عن :  
- نوعية المقاييس المحاسبية التى تمكن من تحقيق التوافق بين الأهداف التى يتبناها الأفراد المرتبطون بتنظيم ما .

- قدرة المعلومات المحاسبية على تنمية الدوافع الإنسانية لتحقيق الأهداف الفردية والتوافق بينها وأهداف التنظيم .

- نوعية المعلومات المحاسبية التى تحقق

التوافق بين إدراك مستخدمى المعلومات المحاسبية وبين نوعية المعلومات المحاسبية .  
- اختيار المبادئ والطرق المحاسبية التى تمكن من حشد الطاقات البشرية نحو تحقيق أهداف التنظيم .

وبذلك تنعكس العوامل الإنسانية على تعميم النظام المحاسبى ويصبح هذا النظام متأثرا ومؤثرا فى المحيط الذى يعمل فيه .

## سادسا - منهج النظم :

على أساس هذا المنهج ينظر إلى نظام المعلومات المحاسبية على أنه مجموعة من الأجزاء التى تعمل معا لتحقيق غرض واحد وهو توفير المعلومات المحاسبية عن العلاقات الاقتصادية فى الجمعية وألتي تمكن متخذي القرار سواء داخل أو خارج الجمعية من اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة .

وعلى ذلك فإن نظام المعلومات المحاسبية فى المنشأة يعتبر نظاما فرعيا يكمله مجموعة من الأنظمة الفرعية الأخرى كنظام الإنتاج ونظام التسويق . وتعمل هذه الأنظمة فى صورة متكاملة بغرض تنسيق تدفق المعلومات عن الجمعية فى الداخل والخارج .

وقد يكون نظام المعلومات لجمعية متعددة الأغراض على مستوى القرية أو لجمعية مشتركة على مستوى المركز أو لجمعية مركزية على مستوى المحافظة أو قد يكون نظاما للمعلومات عن تشغيل الآلات الزراعية داخل الجمعية متعددة الأغراض .

الشروط الواجب توافرها فى نظام المعلومات المحاسبية للجمعيات التعاونية :

١ - يجب أن يتناسب النظام المحاسبى المتبع مع الظروف المحيطة بالجمعيات ، وأن يواجه المشاكل التى تعترضها بإيجاد الحلول العلمية والعملية المناسبة لها من خلال تقديم البيانات اللازمة التى تعكس جميع أوجه النشاط بالجمعية .

٢ - يجب أن يتكامل النظام مع الأنظمة الأخرى بالجمعية فى مراحل إعداد البيانات وتشغيلها وإعداد المخرجات من المعلومات التى

تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة .  
٣ - يجب أن يتصف النظام بالمرونة بحيث يتسع للأنشطة الفرعية الأخرى فى الجمعيات مثل المشروعات الإنتاجية . التسويق التعاونى والميكنة الزراعية والفروع المنزلية وهكذا . وكذلك يصلح للتطبيق فى مختلف وحدات البنيان التعاونى .

٤ - يجب أن يتأسس النظام على الأسلوب العلمى مع عدم إهمال الجانب السلوكى للعاملين سواء أعضاء الجمعية أو القائمين على إدارة الجمعية .

٥ - يجب أن يعكس النظام بدقة وسرعة متطلبات أعضاء الجمعية فى معرفة موقفهم المالى والتغيرات التى تحدث فيه نتيجة تعاملهم فى الجمعية .

٦ - قدرة النظام على توفير مجموعة من البيانات والمعلومات تناسب من قاعدة البنيان حتى قمة البنيان ليتمكن على أساسها وضع الخطط السليمة وتحديد الأهداف ورسم السياسات .

٧ - يجب أن يحقق النظام الرقابة الداخلية من خلال تناسق مكونات النظام ووضوح خطوط السلطات والمسئوليات بالجمعية .

٨ - يجب أن يكون النظام ذا تكلفة اقتصادية مناسبة .

## الفصل الثانى

### أركان الإطار الفكرى لنظام المحاسبة المالية

فى عام ١٩٧٦ قام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى « FASB » بإصدار مذكرة نقاشية تضمنت إطار مفاهيم المحاسبة المالية والتقارير المالية فى خمس قوائم هى :  
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم ١ « SFAC NO.1 » وتمثل أهداف وأغراض المحاسبة .

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم ٢ « SFAC NO.2 » عن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وتشمل الخصائص التى تجعل المعلومات المحاسبية نافعة ومفيدة .

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم ٣ « SFAC NO.3 » وتشمل عناصر القوائم المالية وتعريفها لبنودها المختلفة .

## الثقة RELIABILITY

والمقصود بذلك هو الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية وخلوها بقدر الإمكان من الخطأ التحيز والأمانة في عرضها وتصويرها .

وتتلخص عناصر الثقة في :

- إمكانية التحقق VERIFIABILITY
- الحياد « عدم التحيز » NAUTRALITY
- الثبات « التجانس » Consistency
- إمكانية المقارنة COMPARABILITY
- درجة الثقة في عرض المعلومات المحاسبية
- REPRESENTATIONAL FAITHFULNESS

### ٢ - العناصر الرئيسية للقوائم المالية :

إن تحديد العناصر الرئيسية للقوائم المالية التي تعكس الوضع المالي للمشروع والتي تتصل بصورة مباشرة بقياس الأداء جاءت بقائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم « ٢ » ، وتحدهه عشرة عناصر هي :

- الإيرادات REVENUES
- المصروفات EXPENSES
- المكاسب GAINS
- الخسائر LOSSES
- الأصول ASSETS
- الالتزامات LIABILITIES
- حقوق الملكية EQUITY
- استثمارات أصحاب المشروع
- INVESTMENTS BY OWNERS
- التوزيعات لأصحاب المشروع
- DISTRIBUTION TO OWNERS
- الدخل الشامل
- COMPREHENSIVE INCOME

### ثالثا - الأدلة العلمية :

تتمثل الأدلة العلمية للمحاسبة المالية في الفروض الرئيسية والمبادئ الرئيسية والقيود « الحدود » ويمكن إلقاء الضوء عليها باختصار كما يلي :

- كيفية الحصول على الأموال اللازمة للمشروع عن طريق تنمية رأس المال أو عن طريق الاقتراض .

- تقييم أداء الإدارة والعاملين وقدرتهم على استخدام موارد المشروع الاستخدام الأمثل .

- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات .

### ثانيا - المفاهيم الأساسية :

٢ - الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :  
إن تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالجمعية يعتبر أمرا ضروريا في توفير البيانات والمعلومات المحاسبية التي يفرزها النظام والتي تساعد بصورة أكبر في اتخاذ القرارات السليمة حيث إن فائدة القرار تعتبر المعيار السليم الذي على أساسه يتم الاختيار بين البدائل ويحدد متخذ القرار بالجمعية إلى مستويين :

- مستوى خارجي : أعضاء الجمعية « المساهمين » وجهات التمويل وقمة البنيان التعاوني « الاتحاد » ووزارة الزراعة .

- مستوى داخلي : مجلس إدارة الجمعية المنوط باتخاذ القرارات المتعلقة بالوظائف الأساسية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة وتقييم أداء هذا وتختلف القرارات باختلاف المستويين السابقين من حيث نوعيتها وأساليبها وكذلك البيانات والمعلومات اللازمة لها .

### الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية :

جاء في قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم « ٢ » أن الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية تتمثل في الملائمة والثقة اللازمة لتكون هذه المعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات السليمة .

### الملائمة RELEVANCE

وتعني الملائمة مقدرة المعلومات والبيانات المحاسبية في تغيير سير القرار أي أنه إذا ما تم الاستغناء عن بعض المعلومات المحاسبية لكونها غير مؤثرة في اتخاذ القرار ، فإن هذه المعلومات تعتبر غير ملائمة لذلك القرار وتتلخص خصائص الملائمة في :

- القدرة على التنبؤ .
- المقدرة على التغذية العكسية .
- التوقيت المناسب لاتخاذ القرار .

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم ٤ « SFAC NO.4 » وتشمل أهداف إعداد التقارير المالية بواسطة المنشآت غير التجارية « التي لا تسعى لتحقيق الأرباح » .

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم ٥ « SFAC NO.5 » عن الاعتراف والقياس في القوائم المالية للمشروعات التجارية .

وعلى هذا الأساس فإنه يمكن تحديد الإطار الفكري للنظام المحاسبي في الجمعيات التعاونية كمنظمات اقتصادية إلى ثلاثة أركان رئيسية :

أولا : الأهداف الرئيسية .

ثانيا : المفاهيم الأساسية .

ثالثا : الأدلة العلمية .

### أولا : الأهداف الرئيسية :

تتمثل الأهداف الرئيسية للنظام المحاسبي في :

١ - توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية والاقتصادية :

يجب أن يعد النظام بالشكل الذي يتيح للجمعية توفير البيانات والمعلومات اللازمة لأعضاء الجمعية « المساهمين » وكذلك للدائنين والعاملين بها ومجلس الإدارة حتى يتسنى له اتخاذ القرارات الاستثمارية والاقتصادية من خلال تقارير تعكس الأنشطة المالية والاقتصادية للجمعية .

٢ - توفير البيانات والمعلومات التي تفيد في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية .

يجب أن توفر مخرجات النظام المحاسبي للأعضاء والدائنين البيانات والمعلومات التي تساعد في تقييم وتوقيت وتقدير احتمالات حصول الجمعية والمشروعات الإنتاجية المرتبطة بها على تدفقات نقدية من خلال إيرادات نشاطها وكذلك الأنشطة الإنتاجية الأخرى التي تقوم بها .

٣ - توفير المعلومات عن موارد الجمعية والتزاماتها :

يجب أن يوفر النظام مجموعة من البيانات عن موارد الجمعية والتزاماتها وعلى الظروف التي تؤثر في هذه الموارد والالتزامات وذلك من خلال التقارير المالية التي يفرزها النظام بالإضافة إلى هذه الأهداف الرئيسية هناك أهداف أخرى فرعية يقدمها النظام المحاسبي مثل :

# الإطار النظري للنظام المحاسبي في الجمعيات التعاونية الزراعية بمصر

١ - الفروض الرئيسية للمحاسبة :

## (١) فرض الوحدة الاقتصادية ECONOMIC ENTITY ASSUMPTION

ويعنى ذلك أن المشروع له شخصيته المعنوية المستقلة عن أصحابه وبمعنى آخر فإن الذمة المالية للمشروع مستقلة عن الذمة المالية لملاك هذا المشروع وعلى ذلك فإن النظام المحاسبي صمم ليخدم الوحدة الاقتصادية باعتبارها وحدة مستقلة .

## (ب) فرض استمرار الوحدة المحاسبية

### GOING CONCERN ASSUMPTION

والمقصود بذلك أن المشروع خلق ليستمر وأن مفهوم الاستمرار هو الأساس الذي بنى عليه تصنيف الأصول والالتزامات إلى متداولة وثابتة ويعنى ذلك أن الأصل سيبقى في حوزة المنشأة إلى أن يفنى بالاستعمال وكذلك هو الأساس الذي بنى عليه قياس الربح في فترات دورية وإعداد ميزانية المنشأة في نهاية هذه الفترات .

## (ج) فرض ثبات وحدة النقود MONETARY UNIT ASSUMPTION

يصمم النظام المحاسبي للمنشأة بحيث يتم تسجيل العمليات وعرض النتائج التي يمكن التعبير عنها بقياسها في صورة مالية أي في صورة وحدات النقد السائدة .

والمعروف أن وحدة النقود تتأثر كثيرا بالتغيرات التي تحدث في مستويات الأسعار وما ينشأ عن ذلك من تضخم يؤدي بالتبعية إلى انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقود .

ويرى البعض أن المحاسبة لا تهدف إلى قياس القوة الشرائية لوحدة النقود وإنما تهدف

إلى قياس عدد الوحدات النقدية كبيانات كمية تفيد في توفير المعلومات الاقتصادية .

وربما يكون هذا الفرض غير واقعي في الجمعيات التعاونية الزراعية حيث أنها تقدم الخدمات لأعضائها من « سلع أو خدمات » دون النظر إلى تحقيق ربح حيث أن الإيرادات النقدية المحصلة ربما في بعض الحالات لا تتعادل مع الإيرادات من المبيعات أو الخدمات المؤداة .

## (د) فرض الفترات المحاسبية PERIODICITY ASSUMPTION

يقضى هذا الفرض بضرورة تقسيم حياة المشروع إلى فترات محاسبية مناسبة يمكن بعد كل فترة قياس نتيجة نشاط المنشأة « ربح / خسارة » فإنه ليس من المعقول الانتظار حتى نهاية حياة المشروع للوقوف على نتيجة النشاط ، فالمعروف أن أعضاء المشروع في حاجة إلى معلومات محاسبية عاجلة عن أوضاعهم وكذلك يحتاج العاملون وإدارة المشروع إلى بيانات محاسبية تفيدهم في إعداد القوائم المالية بصورة دورية .

وحتى يتم التوازن بين الملائمة والثقة في إعداد البيانات والمعلومات المحاسبية يجب أن تكون حياة المشروع مقسمة لفترات زمنية مناسبة بحيث تعكس نتيجة النشاط بدقة وفي نفس الوقت تفي باحتياجات أصحاب المشروع في فترات مناسبة .

المبادئ الرئيسية للمحاسبة :

## (١) مبدأ التكلفة التاريخية

### HISTORICAL COST PRINCIPLE

وعلى هذا الأساس يتم تسجيل قيمة الأصول أو الالتزامات على أساس تكلفتها الفعلية وقت شرائها أو الحصول عليها واقتنائها والمحاسبة لا تهدف إلى قياس التغير في القيمة السوقية لهذه الأصول وإنما تهدف إلى تسجيل

تلك الأصول بتكلفتها الفعلية حتى يتم فناء الأصل في العملية الإنتاجية أو بيعه أو الاستغناء عنه . وهذا المبدأ يواجه انتقادات كثيرة فيرى البعض أنه لا يمثل الواقع ، وخاصة في حالات التغير في مستوى الأسعار ، وبالتالي يصعب مقارنة تكاليف عدة سنوات متتالية . ويرى البعض الآخر أن هذا المبدأ يتميز بأنه محدد وقابل للتحقق ومن ثم فيمكن الاعتماد عليه .

## (ب) مبدأ تحقق الإيرادات REVENUE RECOGNITION PRINCIPLE

يقوم هذا المبدأ على أن الإيرادات تعنى تدفق أصول جديدة داخلية للمنشأة ، أو زيادة في الأصول ناتجة عن عملية بيع سلع ، أو تأدية خدمة ، ويتحقق الإيراد عندما تحدث عملية البيع أو تأدية الخدمة .

ويلاحظ أن هذا المبدأ أيضا اعتراضات كثيرة في حالة استخدام نسبة الاكتمال أو درجة الاكتمال أو طريقة التحصيل النقدي ، وذلك لاختلاف طريقة القياس باختلاف طبيعة المنشأة . فعلى سبيل المثال يتحقق الإيراد في الجمعيات التعاونية الزراعية التي تمارس أنشطتها في الإنتاج الزراعي والحيواني من :

- مبيعات المحاصيل المنتجة .
- التغير في قيمة المخزون من المحاصيل .
- التغير في قيمة المزروعات بالتكلفة .
- مبيعات الإنتاج من الثروة الحيوانية والثروة الداجنة .
- التغير في مخزون الإنتاج بالتكلفة .

## (ج) مبدأ مقابلة الإيرادات MATCHING PRINCIPLE

ويتأسس هذا المبدأ على قياس نتيجة نشاط المنشأة خلال الفترة ، المحاسبية من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات عن نفس الفترة ، ومبدأ المقابلة يتطلب استخدام أساس الاستحقاق ويعنى ذلك أن تتضمن إيرادات الفترة ، الإيرادات المستحقة ، وكذلك تتضمن مصروفات الفترة المصروفات المستحقة ولم تدفعها المنشأة بعد .

## (د) مبدأ الإفصاح الكامل - FULL LEDISCLOSURE PRINCIPLE

ويقصد بذلك إظهار البيانات والمعلومات المالية الهامة بوضوح في القوائم المالية وقائمة المركز المالي دون طمس أو غموض بحيث تفي بحاجة مستخدمي هذه البيانات ويجب أن تعكس تلك القوائم أيضا :

— القواعد والمبادئ والفروض المحاسبية التي تم على أساسها قياس نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة ..  
— القيم الحقيقية لأصول وخصوم الميزانية ..  
الأحداث الهامة المنتظر حدوثها بعد إعداد الميزانية ، ويمكن أن تضم الحسابات الختامية والميزانية المذكرات الإيضاحية المكملة والمفسرة للقوائم المالية ..

### ٣ - القيود « الحدود » -

## CONSTRAINTS

### (أ) الحيطة والحذر -

## CONSERVATISM

تعتبر الحيطة والحذر من أهم القيود المحاسبية التي يجب على إدارة المنشأة أن تأخذها في الحسبان ، وتعنى سياسة الحيطة والحذر في ظل توافر الأدلة المعقولة للبدائل المحاسبية وأساليب القياس المختلفة فإنه ينبغي على المحاسبين اختيار البديل أو الأسلوب الذي يؤدي إلى أقل تأثير ممكن على زيادة صافي الدخل أو تحسين المركز المالي في الفترة المحاسبية وتمثل سياسة الحيطة والحذر أساسا لمعالجة بنود الأصول في الميزانية ..

### (ب) الأهمية النسبية -

## MATERIALITY

تعنى الأهمية النسبية الاهتمام بالبند المحاسبية كبيرة القيمة والتي لها أثرا ملموسا على الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي ، أما البنود المحاسبية قليلة القيمة فإنه يمكن إضافتها إلى مجموعة تقترب في مفهومها وتعتبر عن الأحداث الخاصة بها ، فإن اقتناء أصل من أصول المنشأة يدعو إلى الاهتمام بقيمة هذا الأصل وكيفية استهلاكه على سنوات عمره

الإنتاجى بعكس العدد والأدوات الصغيرة التي تستهلك ضمن تكلفة معينة في العملية الإنتاجية .

### (ج) التطبيق العملي

ويعنى ذلك اختيار قواعد القياس القابلة للتطبيق العملي في مجال المحاسبة واختيار المفاهيم والأساليب المحاسبية ذات التكاليف المناسبة لنشاط المنشأة .

### (د) علاقة التكاليف بالمنافع -

## COST BENEFIT RELATIONSHIP

ويعنى ذلك مقارنة تكاليف الحصول على البيانات والمعلومات المحاسبية وبين المنافع التي تعود على المنشأة نتيجة استخدام هذه المعلومات ، وبالطبع يجب أن تفوق المنافع التكاليف .

### الفصل الثالث

## عناصر النظام المحاسبى للجمعيات التعاونية الزراعية

يهدف النظام المحاسبى في الجمعيات التعاونية الزراعية « متعددة الأغراض » إلى توفير المعلومات والبيانات المحاسبية اللازمة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة على أنشطتها المختلفة .

ويعمل النظام على تسجيل وتبويب وتلخيص المعلومات المالية ثم عرضها وتحليلها لاستخلاص النتائج لتقديمها بالصورة المناسبة وفي الوقت المناسب للمسؤولين على مختلف المستويات ، لتمكينهم من اتخاذ القرارات السليمة ، والرقابة على الأداء لتحقيق أقصى كفاية ممكنة .

### عناصر النظام المحاسبى :

- ١ - المجموعة المستندية .
- ٢ - المجموعة الدفترية .
- ٣ - نظام الرقابة الداخلية .
- ٤ - دليل الحسابات .
- ٥ - التقارير .

### أولا - المجموعة المستندية :

وهي عبارة عن المستندات المؤيدة للعمليات المالية التي تقوم بها الجمعية ويتم من واقع بياناتها التسجيل في الدفاتر المحاسبية للجمعية وهي تعكس الأحداث والمعاملات الاقتصادية التي تقع في الجمعية .  
وتنقسم المجموعة المستندية من حيث تحريرها إلى قسمين :

#### ١ - مستندات داخلية :

وهذه تحرر بمعرفة موظفى الجمعية وتشمل :

- إيصال مؤقت لاستلام النقدية .
- إيصال استلام نقدية .
- إيصال صرف نقدية .
- قسيمة ايداع نقدية بالبنك .
- إذن صرف شيك .
- إشعارات الخصم والإضافة .
- محضر فحص واستلام .
- أمر صرف أصناف من المخازن .
- إيصال صرف مستلزمات إنتاج بالاجل .
- كشف تفريغ ايصالات صرف مستلزمات إنتاج بالاجل .
- كشف تفريغ ايصالات صرف مستلزمات الإنتاج بالنقد .
- طلب تعامل مع الجمعية .
- كشف بيان السلف المطلوبة للجمعية .
- طلب السلف من البنك .
- استمارة استعاضة السلف المستديمة .
- أمر تشغيل آلات .
- كشف توزيع العائد .

#### ٢ - مستندات خارجية :

وهي التي يتم تحريرها بمعرفة الغير وتستخدم كأداة تسجيل في دفاتر الجمعية مثل :

- فاتورة شراء أصناف .
- فاتورة الكهرباء .
- فاتورة المياه .

### الشروط الواجب توافرها في المجموعة المستندية :

- وضوح البيانات المدونة بالمستند وسهولة التدوين فيه .
- أن تكون من دفتر مسلسل الأرقام أصل وعدة صور .

## الإطار النظري للنظام المحاسبي

### في الجمعيات التعاونية الزراعية بمصر

التصريح بالصرف أو الاستلام للنقدية أو القيد بالدفاتر التي تراقب عهده .

٤ - إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك لأى موظف فرصة للتصرف الشخصى إلا بموافقة شخص آخر مسئول .

٥ - إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل ، وذلك منعا من التهرب من المسئولية . عند حدوث اختلاسات أو عجوزات .

#### ثانيا - الإجراءات المحاسبية :

١ - إصدار التعليمات بأن يتم إثبات العمليات في الدفاتر بدون تأخير .

٢ - إصدار التعليمات بعدم قيد أى مستند مالم يحمل توقيعات الموظفين المختصين بإنشائه واعتماده ، وما لم يكن مرفقا به جميع الوثائق المؤيدة له .

٣ - إجراء مطابقات دورية بين شهادات ومصادقات وكشوف الغير يبين الأرصدة الدفترية المقابلة مثل كشوف البنك وكشوف قروض وزارة الزراعة .

٤ - إجراء الجرد الفعلى للبضاعة والنقدية والموجودات بشكل مفاجئ ومطابقة نتيجة الجرد مع الأرصدة الدفترية وذلك بمعرفة اشخاص لا علاقة لهم بعهدة الأصول أو بالقيد في الدفاتر .

#### ثالثا - الإجراءات العامة :

١ - القيام بالتأمين على الأصول ضد جميع الأخطار التي تتعرض لها حسب طبيعتها ، والتأمين ضد خيانة الأمانة على صراف الخزينة وأمين المخازن وأرباب العهد بالجمعية .

٢ - وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر .

٣ - استخدام وسيلة الرقابة الجدية وذلك بجعل سلطات الاعتماد متمشية مع درجة ومسئولية الرؤساء كأن يتم تحديد حداً أقصى للمصروفات لاعتمادها قبل الصرف .

٤ - أن تستخدم وسائل الرقابة المزدوجة وذلك مثل أن يكون التوقيع على الشيكات المسحوبة من البنك بمعرفة شخصين ، ولا يكتفى بتوقيع شخص واحد . وإذا كان

والوسائل التي تتبع عند وضع خطة التنظيمية للجمعية ، وبغرض حماية الأصول والممتلكات والأطمئنان إلى البيانات المحاسبية والإحصائية ، وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية وتشجيع ارتباط الموظفين بسياسات الجمعية وخططها الإدارية .

ويمكن تلخيص الخصائص الرئيسية لنظام المراقبة الداخلية السليم فيما يلي :

١ - وجود خطة تنظيمية سليمة للجمعية تحدد فيها السلطات والمسئوليات .

٢ - وجود خطة تنظيمية لتصميم النماذج التي تستخدمها الجمعية في تنفيذ أعمالها وتحديد خط سيرها « دورتها المستندية » حتى إتمام قيدها بالدفاتر .

٣ - وضع إجراءات تفصيلية يراعى فيها تقسيم العمل بما يحقق المراقبة الداخلية المنشودة .

٤ - اختيار الموظفين بعناية ووضعهم في المناصب التي يمكنهم تحمل مسئولياتها .

#### إجراءات المراقبة الداخلية :

ويمكن تلخيص الإجراءات التي يجب اتباعها لوضع هذه الخصائص موضع التنفيذ في الجمعية التعاونية الزراعية فيما يلي :

#### أولا : إجراءات تنظيمية إدارية :

١ - توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من أوله إلى آخره وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر .

٢ - توزيع المسئوليات بين الموظفين بشكل واضح يساعد على تحديد تبعية الخطأ والإهمال عند حدوثه .

٣ - أن يتم تقسيم العمل بين الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف الآتية :

( أ ) وظيفة التصريح بالعمليات .

( ب ) وظيفة تنفيذ العمليات .

( جـ ) وظيفة الاحتفاظ بعهد الأصول .

( د ) وظيفة القيد والمحاسبة .

فمثلا أمين المخازن لا يكون من سلطته

- أن تعكس الغرض الذي حررت من أجله .  
- أن تحقق سرعة تداول المعلومات داخل الأقسام المختلفة ..  
- أن تكون أداة جيدة تخدم التوجيه المحاسبي ، وأيضا وسيلة إثبات للعملية التي تعبر عنها .  
- أن تساعد على تحقيق الرقابة الداخلية .

#### ثانيا - المجموعة الدفترية :

هى مجموعة الدفاتر التنظيمية والإدارية والمحاسبية التي يتم فيها تسجيل البيانات وتبويبها وتلخيصها حتى يتسنى للجمعية استخلاص النتائج النهائية . وتنقسم الدفاتر في الجمعية إلى مجموعتين :

#### ١ - مجموعة الدفاتر الإدارية والتنظيمية :

- سجل العضوية « المساهمين » .  
- سجل محاضر الجلسات .  
- سجل الموجودات .  
- سجل تشغيل الآلات .  
- سجل الحياة .  
- سجل المقررات .  
- سجل حصر المطبوعات والأوراق ذات القيمة .

#### ٢ - مجموعة الدفاتر المحاسبية :

- دفتر الخزينة .  
- دفتر يومية الصندوق .  
- دفتر يومية المشتريات .  
- دفتر يومية المبيعات .  
- دفتر اليومية العامة .  
- دفتر استاذ مساعد الاعضاء « الفيشات » .  
- دفتر استاذ مساعد الموردين .  
- دفتر الاستاذ العام .  
- دفتر الجرد .

#### ثالثا - نظام الرقابة الداخلية :

يقصد بالمراقبة الداخلية في الجمعية التعاونية الزراعية هى مجموعة الطرق

رصيد النقدية المحتفظ به في خزانة الجمعية كبير نظرا لظروف العمل بالجمعية ، وإذا ما اقتضت ظروف العمل ذلك فإن - فتح هذه الخزانة لا يتم إلا بمفتاحين ؛ أحدهما : مع صراف الخزانة ، والاخر مع رئيس الحسابات ..

#### رابعاً - دليل الحسابات :

هو عبارة عن قائمة منظمة تتضمن أسماء الحسابات وأرقامها تعد في ضوء خطة معينة لتبويب الحسابات مع وصف لنوع المعلومات التي يتم تسجيلها في كل حساب ويتخذ كأساس للتوجيه المحاسبي . والغرض من إعداد دليل لحسابات الجمعية هو تنظيم البيانات المحاسبية حتى يمكن تبويبها بسهولة وإحكام الرقابة عليها . ويعتبر دليل الحسابات بمثابة الحلقة التي تربط كل من المستندات والدفاتر اليومية / الأستاذ ، والتقارير بعضها ببعض . ويتم إعداد وتصميم دليل الحسابات في الجمعية بتبويبها ثم ترقيمها على أن تتم وفقاً للمراحل الآتية :

#### ١ - تقسيم الحسابات إلى مجموعات رئيسية :

كان تقسم الحسابات في الجمعية إلى .

- ١ - حسابات الأصول .
- ٢ - حسابات الخصوم .
- ٣ - حسابات الملكية .
- ٤ - حسابات المبيعات .
- ٥ - حسابات المشتريات .
- ٦ - حسابات المصروفات .
- ٧ - حسابات الإيرادات .

#### ٢ - تقسيم المجموعات الرئيسية إلى مجموعات فرعية

كان تقسم الأصول إلى أصول متداولة وأصول ثابتة ، والمصروفات إلى مصروفات بيعية ومصروفات إدارية ، ومصروفات تمويلية .. وذلك بإضافة رقم آخر على يمين الرقم الأول بين التقسيمات الفرعية مثل :

#### ١ - الأصول

- ١١ - الأصول المتداولة .

#### ١٢ - الأصول الثابتة .

#### ١٣ - الأصول المعنوية .

/

#### ٦ - المصروفات

#### ٦١ - مصروفات بيعية .

#### ٦٢ - مصروفات إدارية .

#### ٦٣ - مصروفات عامة .

#### ٣ - تقسيم المجموعات الفرعية إلى مجموعات إضافية :

#### ١ - الأصول

#### ١١ - الأصول المتداولة .

#### ١١١ - النقدية .

#### ١١٢ - البنك .

#### ١١٣ - المدينون .

#### ١١٤ - أوراق القبض .

#### ٦ - المصروفات

#### ٦١ - المصروفات البيعية .

#### ٦١١ - مرتبات رجال البيع .

#### ٦١٢ - عمولة المبيعات .

#### ٦١٣ - إيجار المعارض .

وهكذا بالنسبة لباقي الحسابات والحسابات المقابلة لها في القوائم المالية وقائمة المركز المالي .

#### رابعاً - التقارير :

لم تعد مهمة النظام المحاسبي مجرد تسجيل وتبويب العمليات المالية بالدفاتر ثم تلخيصها في الحسابات الختامية وإعداد الميزانية في نهاية المدة بل يجب أن يشمل النظام المحاسبي وسيلة ليعرض نتائج هذه العمليات في نهاية المدة على مجلس إدارة الجمعية وجميعها العمومية وجميع الجهات الأخرى المعنية .

والتقارير هي الوسيلة الطبيعية لنقل البيانات المتعلقة بأوجه النشاط المختلفة بصفة دورية إلى هذه الجهات حتى تكون على علم تام بما يجري في الجمعية أولاً بأول وحتى تتخذ الإجراءات اللازمة ، وتفرض الرقابة على العمليات والموجودات ، كما يمكنها من تدارك الأخطاء التي تحدث في الوقت المناسب ، وكذلك متابعة العمليات ومراجعة كفاءتها وتحسينها وتدعيم نقاط الضعف فيها .

وهي عبارة عن ملخصات نتائج الأنشطة المختلفة للجمعية في لحظة ما أو عن مدة زمنية معينة ، وذلك للوقوف على مدى تحقيق الأهداف والسياسات المختلفة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة ، وفي الوقت المناسب وكذلك تقييم الأداء داخل الجمعية .

#### خصائص التقرير الجيد :

١ - أن يراعى الوضوح والبساطة في التقرير خصوصاً التقارير التي تعرض على مجلس إدارة الجمعية أو على الجمعية العمومية .

٢ - يجب تجنب ذكر أية معلومات أو بيانات سبق عرضها في تقارير سابقة إلا إذا كان ذلك يفرض المقارنة .

٣ - أن يتناسب طول التقرير مع نوعه فالتقارير التي تتجه من أعلى إلى أسفل « مثل تقارير الجهة الإدارية » يجب أن تكون مشروحة ببساطة وشاملة لجميع التعليمات والإرشادات التي تساعد على فهم التقرير وتنفيذ ما جاء به .

أما التقارير من أسفل إلى أعلى فيجب أن تكون مركزة على المعلومات الأساسية حفاظاً على الوقت .

٤ - يجب مراعاة الوقت المناسب للتقرير حتى لا يفقد أهميته « مثل تقرير نتيجة الأعمال » إذا صدر بعد انتهاء السنة المالية بعدة أشهر بينما تكون السنة الجديدة وبرامجها قد نفذت منذ فترة . الأمر الذي يصعب معه إجراء أي تعديل وبذلك تكون المعلومات الواردة بالتقرير عديمة الفائدة .

٥ - يجب أن تكون التقارير شاملة لبيانات صحيحة .

٦ - يجب أن تشمل التقارير مقارنات مختلفة تساعد على تتبع التقدم الطارئ على نشاط الجمعية .

#### أنواع التقارير :

تختلف أنواع التقارير من عدة أوجه وإذا يمكن تقسيم التقارير إلى مجموعات مختلفة كما يأتي :

#### أولاً - أنواع التقارير من حيث استعمالها .. وتنقسم إلى :

(١) تقارير داخلية .. وهي التي تتداول

## في الجمعيات التعاونية الزراعية بمصر

لقد استند الباحث في وضع الإطار الفكري للنظام المحاسبي للجمعيات التعاونية الزراعية في مصر إلى الأسس والمفاهيم العلمية والمحاسبية فقد تعرض الفصل الأول إلى مناهج إعداد المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي مع توضيح الشروط الواجب توافرها في نظام المعلومات المحاسبية للجمعيات كمنظومات اقتصادية، كذلك التركيز على أهمية هذه البيانات والمعلومات في مساعدة إدارة الجمعية في مباشرة وظائف التخطيط والرقابة وتقييم الأداء بالإضافة إلى توضيح دور هذه البيانات والمعلومات في التأثير على القرارات الإدارية.

وفي الفصل الثاني نتعرض لأركان الإطار الفكري للنظام المحاسبي وإلى الفلسفة التي يجب أن يبنى عليها هذا النظام.

واختص الفصل الثالث بكيفية تصميم النظام المحاسبي للجمعيات بحيث يتلاءم مع حجم هذه الوحدات ونوعية النشاط الذي تقوم به وإمكاناتها المادية والبشرية.

إن هذا الإطار الفكري للنظام المحاسبي تم ترجمته إلى نظام تطبيقي كمحاولة من الباحث لتقديم الحلول لمعالجة المشاكل المحاسبية التي تعاني منها التعاونيات الزراعية في مصر والتي تلعبها الباحث من خلال الدراسة الميدانية لتلك المشاكل التي تم إبرازها في بداية البحث.

إن القطاع التعاوني الزراعي في مصر له دور طليعي وفعال في إحداث التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر. ولكنه يعاني من مشاكل ومعوقات عديدة في حاجة إلى جهود المختصين والخبراء لوضع الحلول المناسبة لها حتى يمكن له أن يقوم بالدور المنشود.

(ب) تقارير في شكل جداول أو نسب مئوية أو رسوم بيانية.

ميكانيكية النظام المحاسبي :  
إن العلاقة بين العناصر الثلاثة المستندات، الدفاتر، التقارير، تعتبر القناة التي تحول مدخلات النظام المحاسبي - بعد التشغيل على هذه المدخلات - إلى مخرجات تتمثل في مجموعة من البيانات والمعلومات المحاسبية اللازمة لإدارة الجمعية لتعيينها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وتساعد في اتخاذ القرارات لمعالجة المشكلات المتعلقة بعمليات الإنتاج والبيع.

والمقصود بميكانيكية النظام المحاسبي هو القدرة على إحداث المرونة والسرعة في استخراج النتائج من خلال ربط العناصر الثلاثة المستندات، الدفاتر، التقارير بحلقات مترابطة تحقق الرقابة الذاتية وذلك من خلال مجموعة من الدورات المستندية التي تتناسب مع حجم الأعمال بالجمعية، تحمل البيانات المحاسبية منذ بداية حدوثها وتصب في النهاية في القوائم المالية، وقائمة المركز المالي لتعكس صورة صادقة للنشاط، وتقييم سليم لأصول وموجودات الجمعية.

والدورات المحاسبية التي تحقق ميكانيكية الحركة في النظام المحاسبي بالجمعيات التعاونية الزراعية تنقسم إلى :

- الدورة المستندية لحركة العضوية.
- الدورة المستندية للعمليات النقدية.
- الدورة المستندية لمستلزمات الإنتاج.
- الدورة المستندية للسلف النقدية.

وهذه الدورات موضحة بالتفصيل في الإطار العملي للنظام المحاسبي والملحق بهذا البحث. والشكلان الآتيان يوضحان العلاقة بين المستندات والدفاتر والقوائم.

داخل الجمعية مثل خطة عمل الجمعية خلال فترة معينة.

(ب) تقارير خارجية .. وهي التي تتداول بين الجمعية ومن هم خارجها، مثل تقارير الميزانية والحسابات الختامية.

ثانيا - أنواع التقارير من حيث مواعيد إصدارها .. وتنقسم إلى :

(1) تقارير دورية .. وهي التي تصدر في نهاية كل مدة محددة - قد تكون كشهرية أو نصف سنوية مثل قوائم المركز المالي.

(ب) تقارير غير دورية .. وهي التي تصدر لدراسة حالة معينة لغرض معين لا يتكرر بصفة دورية مثل دراسة حالة اختلاس أو عجوزات بالجمعية.

ثالثا - أنواع التقارير من حيث طبيعتها .. وتنقسم إلى :

(1) تقارير قيمة .. وتتضمن قيم الموجودات والمطلوبات أو قيم المصروفات والإيرادات مثل تقارير المركز المالي والحسابات الختامية.

(ب) تقارير كمية .. مثل تقارير حركة المخازن (الوارد - المنصرف - الرصيد) بالكمية فقط.

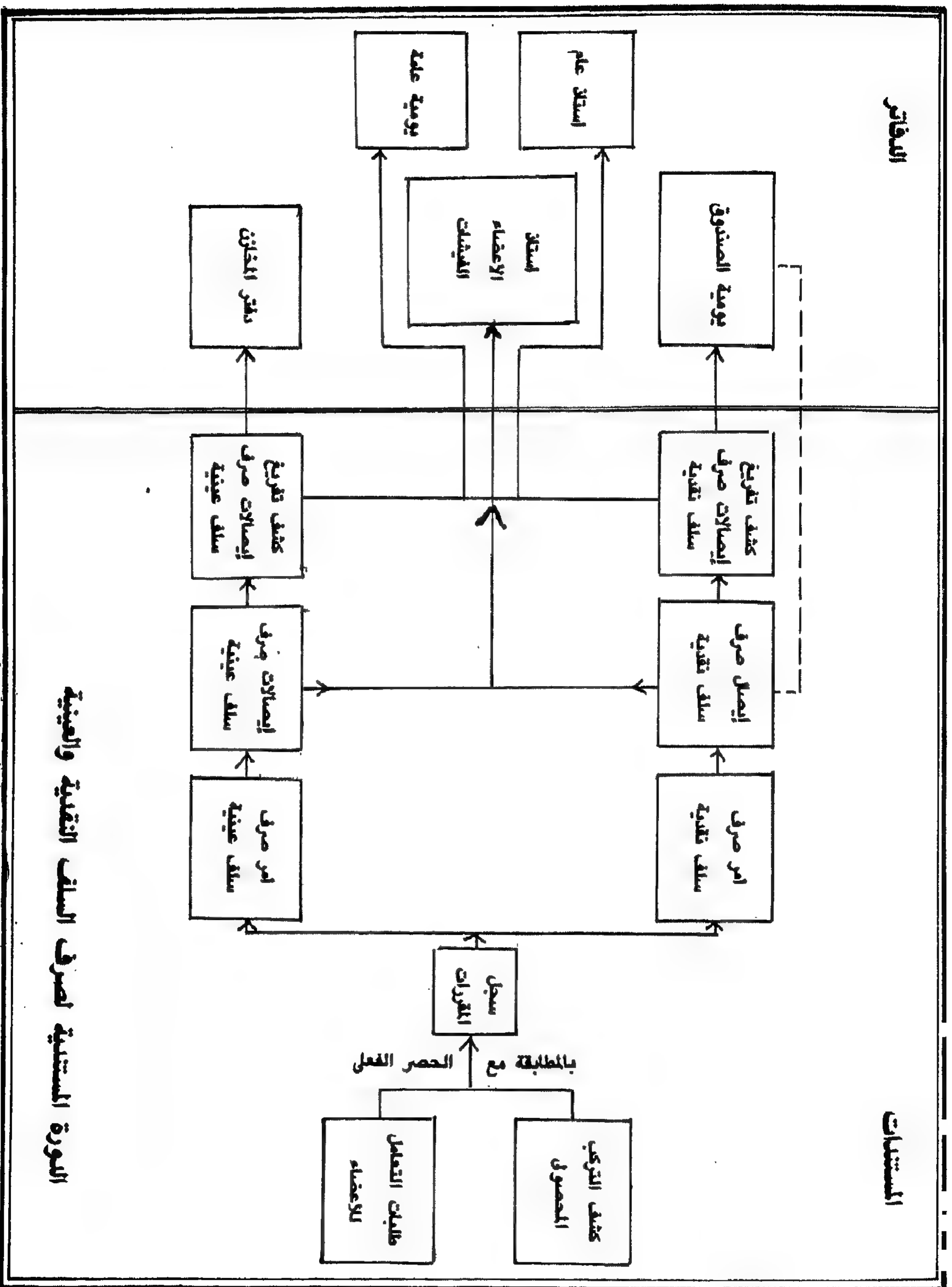
رابعا - أنواع التقارير من حيث مصدرها .. وتنقسم إلى :

(1) تقارير رقابية .. وهي التقارير التي تعد بمعرفة جهات الرقابة والإشراف.

(ب) تقارير تنفيذية .. وهي التي تعد بمعرفة إدارة الجمعية.

خامسا - أنواع التقارير من حيث كتابتها وطريقة عرضها :

(1) تقارير إنشائية وبيانية .. وهي التي تعرض للبيانات بأسلوب إنشائي مقسم إلى فقرات مختلفة مثل تقرير مراجعة الحسابات.



## شكل يوضح عناصر النظام المحاسبي

عمليات مالية تتم بموجب « مستندات » وتشمل :

مستندات العمليات النقدية	<ul style="list-style-type: none"> <li>١ - إيصالات تحديد النقدية</li> <li>٢ - إيصالات صرف النقدية</li> <li>٣ - قسائم الأيداع بالبنك</li> <li>٤ - كعوب الشيكات الصادرة</li> <li>٥ - كشوف الحسابات الجارية والاستثمارات</li> </ul>
مستندات العمليات الآجلة	<ul style="list-style-type: none"> <li>١ - فواتير الشراء الآجل</li> <li>٢ - إيصالات البيع بالآجل</li> </ul>

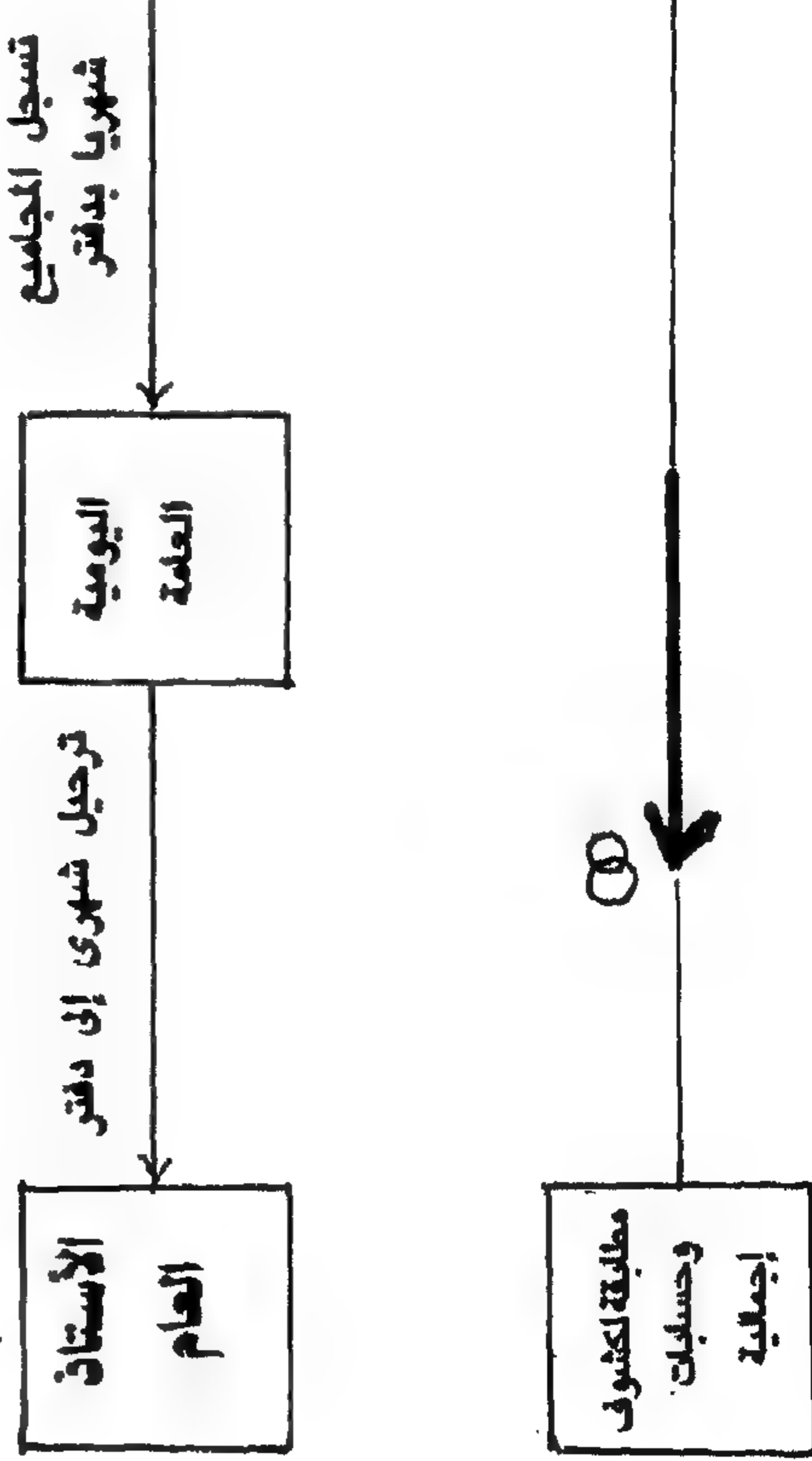
يسجل يوميا في دفتر يوميات مساعدة

دفتر العمليات النقدية	<ul style="list-style-type: none"> <li>١ - دفتر يومية الصندوق</li> <li>٢ - دفتر يومية البنك</li> </ul>
دفتر العمليات الآجلة	<ul style="list-style-type: none"> <li>١ - دفتر يومية المشتريات</li> <li>٢ - دفتر يومية المبيعات</li> </ul>

ترحيل يومي لدفتر الاستاذ المساعد

دفتر استاذ مساعد الاحصاء (الفیشات)
دفتر استاذ مساعد الموردين

ميزانية عمومية  
↑  
حسابات نتيجة  
↑  
تسويات جردية  
↑  
ميزان مراجعة



## المراجع

### مراجع باللغة العربية :

- التكاليف قياس ، تحليل ، رقابة . القاهرة ١٩٨٥ .
- ١٦ - د . عباس شافعى - التكاليف الصناعية والزراعية - مكتبة التجارة والتعاون - القاهرة ١٩٧٥ .
- ١٧ - د . مصطفى رضا عبد الرحمن - تصميم نظم محاسبة التكاليف - الجمعية المصرية للإدارة - القاهرة ١٩٨٠ .
- ١٨ - الأستاذ محمد رشاد عبد الله ، الأستاذ أحمد مصيلحي موسى - الفلاحون والتعاون - القاهرة ١٩٧٥ .
- ١٩ - مهندس على حلمى عبد الرحمن - التعاونيات الزراعية في مصر أبعاد تطبيقية بحث - وكالة الوزارة للتعاون - القاهرة ١٩٨٤ .
- ٢٠ - قانون التعاون الزراعى رقم ١٢٢ لسنة ١٩٨٠ والمعدل بالقانون رقم ١٢٢ لسنة ١٩٨١ .
- ٢١ - د . عبد الباسط رضوان وآخرون - المحاسبة المالية « قياس - تحليل - تقويم » مؤسسة دار الكتب - الكويت - ١٩٨٧ .

- ٨ - دكتور محمد نصر الهوارى - دراسات في المراجعة - مكتبة غريب - القاهرة ١٩٧٧ .
- ٩ - دكتور محمد عباس حجازى - المحاسبة النظرية ، الأساليب ، الاستخدامات . مكتبة عين شمس - القاهرة ١٩٧٧ .
- ١٠ - دكتور حلمى نمر - المدخل في المحاسبة المالية - دار النهضة العربية - القاهرة ١٩٨٢ .
- ١١ - د . محمد عبد العزيز عبد الكريم - المحاسبة الزراعية وحسابات التكاليف الزراعية - الطبعة الخامسة - الجمعية التعاونية للطبع والنشر ، القاهرة ١٩٦٤ .
- ١٢ - د . منير محمود سالم - أنظمة التكاليف الصناعية والزراعية - دار النهضة العربية - القاهرة ١٩٧٦ .
- ١٣ - د . محمد توفيق بليغ - النظام الموحد للتكاليف - الطبعة الثانية - القاهرة ١٩٧٥ .
- ١٤ - د . محمد محمد الجزار - المراقبة الداخلية - مكتبة عين شمس - القاهرة ١٩٧٤ .
- ١٥ - د . محمد محمد الجزار - محاسبة

- ١ - الأستاذ أحمد زكى الإمام - إدارة تعاونيات الإنتاج - القاهرة - ١٩٧٩ .
- ٢ - دكتور حسن محمد كمال - دراسات في التنظيم المحاسبى . الجمعيات التعاونية الزراعية - مكتبة عين شمس - القاهرة - ١٩٧٨ .
- ٣ - دكتور على محروس شادى - النظام المحاسبى الموحد - مكتبة عين شمس - القاهرة - ١٩٨٢ .
- ٤ - دكتور كمال حمدى أبو الخير - أصول التنظيم والإدارة في المؤسسات والتعاونيات ، مكتبة عين شمس - القاهرة ١٩٦٨ .
- ٥ - دكتور محمد محمد الجزار - أصول المحاسبة « التسجيل والتبويب » مكتبة عين شمس - القاهرة ١٩٧٥ .
- ٦ - دكتور كمال حمدى أبو الخير - التنظيم التعاونى - مكتبة عين شمس - القاهرة ١٩٧٠ .
- ٧ - دكتور محمد حسن الجزيرى ، دكتور رفيع محمد الجزيرى - المحاسبة المالية - الأصول والمبادئ - مكتبة عين شمس ١٩٨٢ .

### مراجع باللغة الأجنبية

- 1- Jake claret, Accounting Apractical Approach-McGraw-Hill Book Company ( U.K. ) Limited, LONDON 1981 .
- 2- Paul R.Berny, Stanly J.Garstka, Richard D.Irwin- Accounting Concepts and Application - Homewood INC Illinois 1984 .
- 3- J. Kellock, J.Harrison, J. Horrocks R.L.Newman Accounting A. Direct Approach, Pitman Publishing, LONDON 1986.
- 4- Helmkamp, Imdieke, Smith - Principles of Accounting - Join Wiley & Sons, New-York, 1986.
- 5- Leslie, R. Haward, Advanced Accounting Partice, Van Nostrand Reinhold ( U.K. ) Co. Ltd., England 1985.
- 6- Arnold J.Pohler, Joseph E.Mori, Advanced Accounting Councents and Practice Harcourt Brace Jova-

- novich Publishers, San Diego, U.S.A. 1985.
- 7- Tony Hines, Foundation Accounting Checkmate, Publication 4 Ainsdale Close Bromborough Wirral L. 63 DEU, 1986.
- 8- Eric G.Flambholtz, Diana T.Flambholtz Michael A. Diamond, Principles of Accounting - Macmillan Publishing Company, New Yourk, 1985.
- 9- Michael H. Granaf, inancial Accounting Principles and Issues Prentice-Hall Inc. Englewood Cliffs, New Jersey, 1985.
- 10- J.Price Gittinger., Economic Analysis of Agricultural Projects The Johns Mopkins Univ. Press Baltimore and LONDON. 1982.
- 11- FASB statement of Financial Accounting Concept No. 1 Objectives of Financial Reporting By

- Business Enterprises ( fasb 1987 ) .
- 12- FASB Statement of Financial Accounting Concept No. 2 Qualitative Characteristics of Accounting information, ( FASB 1980 ) .
- 13- FASB Statement of Financial Accounting Concept No. 3 Elements of Financil Statement of Business Enterprises ( FASB 1980 ) .
- 14- FASB Statement of Financial Accounting Concept No. 4 Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organization ( December 80 ) .
- 15- Fasb Statement of Financial Accounting Concept No. 5 Receognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprises ( FASB 1984 ) .

# تأثير الاعلان التجاري التلفزيوني الموجه للطفل

## بحث تجريبي

### ملخص البحث

يستهدف البحث تحديد درجة تأثير الاعلان التجاري التلفزيوني الموجه للطفل ، وتأثير تكرار هذا الاعلان ، على طلب الطفل للسلعة المعلن عنها . كذلك يستهدف استكشاف تأثير السن والجنس ومستوى دخل الاسرة على الطلب . والبحث تجريبي يعتمد على مجموعة قياسية ومجموعتين تجريبيتين . وتتكون المجموعات من ذكور وإناث في الفئتين الثانية والخامسة الابتدائية في مدرسة خاصة بمصروفات ، ومدرسة حكومية بدون مصروفات .

وقد توصل البحث إلى تحديد كمي لدرجة تأثير بث الاعلان لمرة واحدة وتكرار البث لثلاث مرات ، فالإعلان في كل الحالات يؤدي إلى زيادة طلب الطفل ، إلا أن هذه الزيادة تتأثر بخصائص السن والجنس ومستوى دخل الاسرة التي ينتمي إليها الطفل .

إعلانية جيدة ، ولاتخاذ القرارات في مجال الاعلان .

ويفسر جولد برج وآخرين (Golderg & Gorn & Gibson 1978) أهمية دراسة سلوك الطفل ، بأن « الطفل مستهلك ، وأن تفضيلاته هي انعكاس لخبرات ومعلومات يكتسبها من البث التلفزيوني ، وأنه إذا ما شاهد إعلاناً عن طعام معين ، فإنه يتجه إليه أكثر من غيره . فالتلفزيون قد أصبح له دور بارز في هذا المجال . والطفل - الأمريكي - يشاهد سنوياً في المتوسط ٢٠.٠٠٠ إعلان ، نصفها على الأقل عن الطعام ، وهو يتجه بالتالي إلى تفضيل اختيار الطعام الذي شاهد عنه إعلاناً .

التلفزيوني على الطفل ، ودراسة اتجاهات الطفل نحو هذا الاعلان ، وتأثير هذا الاعلان على الطلب .

ويفسر ريكين وساملي (Rieken & Samli 1981) ، الاهتمام بالبحوث التي تستهدف قياس اتجاهات الطفل نحو الاعلان التجاري التلفزيوني ، بأن « هذا الأمر ضروري وحيوي لوضع سياسات عامة سليمة ، ووضع سياسة

## الفصل الأول

### مقدمة البحث

أولاً : مشكلة البحث :

تميزت السنوات الأخيرة بتزايد إقبال الباحثين ، على إجراء البحوث التي تستهدف دراسة العلاقة بين الطفل والتلفزيون . وفي الوقت نفسه تزايد إقبال المهتمين بمجالات التسويق ، بدراسة تأثير الاعلان التجاري

دكتور  
طاهر مرسى عطية

#### رابعاً : الدراسات المصرية والعربية السابقة .

بصفة عامة تعتبر البحوث المصرية - والعربية - في مجال العلاقة بين الطفل والتلفزيون نادرة . وتزداد الندرة إذا ما نظرنا إلى هذه البحوث من الزاوية الإدارية . وقد اهتمت كل البحوث - فيما عدا واحداً فقط - بالتأثير الاجتماعي والنفسي للتلفزيوني على الطفل ، وبتحديد عادات المشاهدة والفضلية البرامج من وجهة نظر الطفل ، أما علاقة الطفل بالإعلانات فقد كانت محوراً لبحث واحد فقط . ويتناول الباحث فيما يلي عرضاً سريعاً لهذه الدراسات المصرية .

- ١ - (حسن علي . ١٩٨٨) . وموضوعه إعلانات التلفزيون الموجهة عبر القناة الأولى ، وعلاقتها باتجاهات الأطفال ، وقد قام بمسح كافة الإعلانات خلال دورة كاملة مدتها ٣ شهور ، واستخدم عينة أطفال ( ١٦٠ فرداً بين ١٠ - ١٣ سنة ) ، وأهم نتائجه : — أن نسبة من يملكون جهاز تلفزيون في العينة ١٠٠٪ ، وقد بلغ معدل المشاهدة ٩٣,٥٪ . — تأتي برامج الأطفال في الترتيب الأول ، وتليها الإعلانات . — إن معدل مشاهدة الذكور للإعلانات ٩٧,٥٪ ، مقابل ٩٠٪ للإناث . — تذكر ٨٣٪ من أطفال العينة أسماء الإعلانات فقط ، وتذكر ٦٦٪ بعض تفاصيل الإعلان ، وتذكر ٢٧٪ الإعلان بجميع تفاصيله . — إن مصادر معرفة الأطفال بالسلع والخدمات كما يلي : التلفزيون في المرتبة الأولى ٨٠٪ ، الأسرة مرتبة ثانية ٣٥٪ ، الصحف مرتبة ثالثة ١٨٪ ، الناس مرتبة رابعة ١٢٪ . — ذكر ٨٧٪ أنهم يفضلون شراء السلع المعلن عنها ، عن شراء غيرها .

السن ، الجنس ، الدخل ، على درجة تأثير الإعلان ، واثرتكرار بث الرسالة الإعلانية على خلق أو زيادة طلب الطفل على السلعة .

#### ثانياً : أهمية البحث :

ترجع أهمية البحث إلى : — يمثل الأطفال الذين تقل أعمارهم عن اثني عشر عاماً ٣٤,١٪ من مجموع سكان مصر ، طبقاً لإحصاء ١٩٨٦ ، منهم ١٩,٢٪ تقل أعمارهم عن ست سنوات ، و ١٤,٩٪ تتراوح أعمارهم ما بين ست سنوات واثنى عشرة سنة .. (جهاز التعبئة والإحصاء ١٩٨٧) (١٨) .

— إنها المرة الأولى التي تجرى فيها دراسة لتأثير الإعلان التجاري التلفزيوني على طلب الطفل للسلعة ، ودرجة تأثر هذا الطلب بالخصائص المختلفة التي سبق الإشارة إليها . — إن هذا البحث يعتمد على إجراء تجربة تسويقية ، وإن «هناك بعض الصعوبات التي تواجه الباحث عند القيام بإجراء البحوث التجريبية في مجال التسويق ، نظراً لأنها تجرى على أفراد وليست على مواد ، كما هو الحال في التجارب التي تجرى في المعامل بالنسبة للعلوم الطبيعية (بازرعة ١٩٧٨) (١٥) . ولا شك أن هذه الصعوبات تزداد في حالة إجراء التجربة على الأطفال . — إن هذا البحث يمكن أن تستخدم نتائجه في تخطيط السياسة الإعلانية ، واتخاذ القرارات الإعلانية ، بالنسبة للسلع المقدمة إلى الأطفال .

#### ثالثاً : حدود البحث :

جرى البحث في مدرستين ابتدائيتين من مدارس محافظة بورسعيد ، ولا شك أن تعميم نتائجه بحاجة إلى إجراء المزيد من البحوث المماثلة ، على عينات أكثر شمولاً واتساعاً تمثل محافظات الجمهورية ، حتى يمكن الاطمئنان إلى الخروج بنتائج قابلة للتعميم .

وعلى الرغم من أن البحوث الأجنبية قد تناولت بالتفصيل معظم المجالات التي يمكن أن تشملها علاقة الطفل بالإعلان التجاري التلفزيوني ، وأنها توصلت إلى نتائج حاسمة ومؤكدة في كثير من مجالات هذه العلاقة ، فإن البحوث الأجنبية لم تتوقف ، ولعل ذلك يرجع إلى إدراك الباحثين أنهم يتعاملون مع متغيرات مستمرة ، يؤكّد تغييرها الحاجة إلى تكرار ما سبق أن أجرى من بحوث (\*) . أما في مصر فما زال هذا الميدان خالياً يبحث عن متسابقين .

وهناك العديد من الأسئلة التي تطرح نفسها بحثاً عن إجابة . فنحن متفقون على أن الإعلان التجاري التلفزيوني عن سلع الأطفال ، يؤدي إلى زيادة طلب الأطفال على هذه السلع ، أي أن اتجاه العلاقة بين الإعلان والطلب معروف ، ولكن المجهول هنا هو درجة قوة هذا الاتجاه . ويصبح السؤال حينئذ ما هي درجة زيادة الطلب الناشئة عن الإعلان ؟ .

وينبثق عن هذا السؤال أسئلة أخرى منها : هل تتأثر درجة زيادة الطلب بتكرار بث الرسالة الإعلانية ؟ وإلى أي حد ؟ وهل تتأثر بجنس الطفل ذكراً أو أنثى ؟ وهل تتأثر بسن الطفل أو الطفلة ؟ وهل تتأثر بالمستوى الاقتصادي لأسرة الطفل ؟

لقد توصلت البحوث الأجنبية إلى الإجابة عن هذه الأسئلة ، إلا أنه من المؤكد أن ما توصلت إليه لا يعبر بدقة عن نتائج هذه البحوث فيما لو أجريت على الطفل المصري ، وذلك للاختلاف الكبير في الظروف في كلتا الحالتين . ومن المؤكد أن أقصى ماتقدمه نتائج البحوث الأجنبية ، لا يمثل أكثر من مجرد مؤشرات عامة يمكننا الاسترشاد بها في مصر ، لكن بكل الحذر .

مشكلة هذا البحث إذاً تتمثل في الحاجة إلى تحديد درجة تأثير الإعلان التجاري التلفزيوني في خلق أو زيادة طلب الطفل على السلعة ، وكذلك تحديد تأثير كل من عوامل :

( \* ) أجرى الباحث أثناء وجوده في الولايات المتحدة ، إحصاء لهذه البحوث ، والتي نشرت في ثمانى دوريات علمية متخصصة في التسويق خلال الفترة من ١٩٧١ حتى ١٩٨٧ ، وهي الدوريات التي أتيح للباحث فرصة للاطلاع عليها ، وبلغ عدد هذه البحوث ١٤٦ بحثاً منها ٢٦ بحثاً في دورية واحدة فقط وهي : «Journal Of Consumer Research» .

# تأثير الاعلان التجاري التلفزيوني

— ذكر ٤٥٪ أن الإعلان جعلهم يأكلون أشياء كانوا لا يحبونها ، أو يشربون مشروبات كانوا لا يشربونها قبل ذلك .  
— وجود علاقة إيجابية بين مشاهدة الأطفال للإعلانات وبين الاتجاهات التي تدعو هذه الإعلانات إليها .  
— لا يختلف معدل مشاهدة الأطفال للإعلانات باختلاف المستوى الاقتصادي والاجتماعي ، فمشاهدة الإعلانات تمثل سلوكاً اتصالياً لدى جميع الأطفال .

— لا توجد فروق دالة بين الجنسين في مشاهدة الإعلانات .  
— توجد فروق دالة لصالح الأطفال الأكبر سناً مما يدل على أثر عامل السن في معدل المشاهدة .  
— إن أسلوب إذاعة الإعلانات التلفزيونية قد يسبب للطفل قلقاً نفسياً أو إحباطاً ، فإذاعة ستة إعلانات عن أنواع من البسكويت في فترة إعلانية واحدة في يوم واحد ، يوقع الطفل في حيرة .

٢ - ( عاطف العبدلي ، ١٩٨٤ ) - وتناول دور التلفزيون في إمداد الطفل المصري بالمعلومات . واستخدم عينة قوامها ٤٠٠ طفل وطفلة ، وقام بتحليل مضمون دورتين إذاعيتين ، وأهم ما انتهى إليه :  
— لا يوجد إحصاء رسمي منشور بعدد أجهزة التلفزيون في مصر .

— إن أفراد العينة الذين يشاهدون التلفزيون ٩٥,٧٥٪ منها .  
— إن الذين يشاهدون التلفزيون دائماً ٧٦,٥٪ ، وأحياناً ١٥,٧٥٪ ونادراً ٣,٥٪ .  
— إن الذكور يشاهدون التلفزيون أكثر ( ٨٢,٩٧٪ ذكور ، ٦٧,٨٣٪ إناث ) لانشغال البنات في معاونة الأم .  
— كلما صعد تلميذ الابتدائي إلى فرقة دراسية أعلى ، قلت مشاهدته .

٣ - ( اتحاد الإذاعة والتلفزيون ، ١٩٧٨ ) . أجرى بحثاً على عينة قوامها ٤٠٠ مفردة أطفال ، واستهدف تقييم برامج الأطفال . وقد انتهى إلى :  
— يشاهد التلفزيون ٩٨٪ من العينة .  
— يزيد معدل المشاهدة بين الذكور ( ١٠٠٪ ، إناث ٩٥,٨٪ ) .  
— يزيد معدل المشاهدة بين أطفال المدارس الخاصة عن أطفال المدارس الحكومية .  
— أهم الفقرات : برامج الأطفال ، يليها الفيلم العربي ، ثم المسلسلات .

كذلك أجرى الاتحاد بحثاً آخر في نفس السنة على ٦٠٠ طفل وطفلة لدراسة أثر التلفزيون في حياة سكان المناطق الشعبية . وانتهى البحث إلى نتائج تكاد تتطابق تماماً مع البحث السابق .

٤ - ( المركز القومي للبحوث ، ١٩٧٨ )  
وتناول بحثه التلفزيون وعلاقته بالأطفال ، بهدف معرفة أهم الوسائل الإعلامية في أفضليات المشاهدة لدى الطفل . وشملت العينة ١٢٢٦ مفردة في المرحلة الابتدائية . وأهم النتائج هي :

— يفضل ٦٢,٨٢٪ مشاهدة التلفزيون عن أي وسيلة إعلامية أخرى ، بالإضافة إلى اللعب .  
— تتراوح مدة المشاهدة بين ساعة في الأيام العادية وخمسة أيام الإجازات .  
— يؤثر التلفزيون تأثيراً واضحاً على الأنشطة الأخرى الممكن أن يمارسها الأطفال .

٥ - ( منى جبر ، ١٩٧٣ ) وتناولت دور التلفزيون في تنقيف الطفل ، وطبق البحث على عينة من ١٠٠٠ طفل وطفلة ، وانتهى إلى :  
— يشاهد التلفزيون ٦٠٪ من العينة .  
— مدة المشاهدة ساعتين يومياً ( ٤٨,٦٪ ) ، وساعة يومياً ( ٤٥,٨٪ ) ، وثلاث ساعات ( ١٥,٨٪ ) .

— يأتي التلفزيون في المقام الأول في اهتمامات الطفل . ( التلفزيون ٤٥,٦٪ ، الراديو ٣٢,٣٪ ، واللعب ١٣٪ ، السينما ٧,٥٪ ، النادي ٥,٥٪ ) .

٦ - ( فوزية آل علي ، ١٩٨٨ ) . وتناولت برامج الأطفال في تلفزيون الإمارات العربية المتحدة ، واستخدمت بحثاً وصفيًا لدراسة

المضمون ، وعينة من ٤٤٠ مفردة أطفال . وقد انتهى البحث إلى :  
— جميع الأطفال يشاهدون التلفزيون .  
— المشاهدة أحياناً ٩١,٨١٪ ، ودائماً ١٧,٥٪ ، ونادراً ١,٢٦٪ .  
— مدة المشاهدة ساعتين إلى ثلاث ساعات ( ٧١,١٤٪ ) ، وثلاث ساعات فأكثر ٢٧,٧٣٪ وأقل من ساعتين ١,١٣٪ .  
— جاءت الإعلانات في المرتبة الرابعة عشرة لأفضليات المشاهدة لدى الطفل ، وهي المرتبة الأخيرة .  
— لا يوجد اختلاف بين الذكور والإناث في معدل المشاهدة .

٧ - ( مظفر مندوب ، ١٩٨٠ ) . وقد تناول التلفزيون ودوره التربوي في حياة الطفل العراقي . واستخدم تحليل المضمون . وعينة من الأطفال ٢٣٣ طفلاً وطفلة ، بالإضافة إلى أولياء أمورهم ، وإلى ١٢٠ من المعلمين . وقد انتهى إلى أن متوسط ما يقضيه الطفل أسبوعياً في المشاهدة ٢٤ ساعة ، أي بمتوسط ثلاث ساعات يومياً . ولم يتعرض الباحث لدور الإعلانات .

خامساً : الدراسات الأمريكية والكندية :

وقد تعددت هذه الدراسات إلى الحد الذي يصعب فيه حصرها ، حتى لو قصرنا الحصر على البحوث التي ركزت على العلاقة بين الإعلان التجاري وبين الطفل . ويضطر الباحث هنا إلى التركيز على أهم هذه البحوث من وجهة نظره ، كما يضطر إلى تصنيف هذه البحوث حسب المجال الفرعي الذي ركزت عليه .

١ - بحوث تستهدف وضع مقياس لقياس اتجاهات الطفل نحو الإعلان التلفزيوني :

١ - « روستر » ( Rossiter 1977 ) حاول الباحث التوصل إلى مقياس يتصف بالصدق والثبات ، ويستخدم في قياس اتجاهات الطفل نحو الإعلان . وقد قام بحته على محاولات سابقة أجراها « جولفورد وفرشتر » ( Guilford & Fruchter 1973 ) و« كرون باخ » ( Cronbach 1947 ) ، وغيرهما . وقد طبق

«روستر» بحثه على عينه من ٢٠٨ من الأطفال ، وانتهى إلى مقياس مكون من سبع فقرات وجه بالنسبة لها سؤالاً هو : ما رأيك في إعلانات التلفزيون من حيث ... ، وتضمنت الفقرات السبع موضع السؤال : درجة الحقيقة في الإعلان ، درجة الإزعاج في الإعلان ، درجة اشتمال الإعلان على النواحي الجيدة فقط في السلعة ، درجة حب الطفل للإعلانات ، درجة استدراج الإعلان المشاهد لشراء ما قد لا يحتاجه ، درجة اعتقاد الطفل أن معلن عنه هو أفضل ما يمكن شراؤه . وقد وضع «روستر» أمام كل فقرة أربع درجات هي : أوافق بشدة ، أوافق ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة .

وقد أثبت «روستر» دقة مقياسه وصدقه ، وحسن قياسه للمطلوب بالفعل قياسه ، رغم ما يتميز به المقياس من قصر ، تعمده «روستر» حتى يتلاءم مع سن الأطفال وقدراتهم .

٢ - «بيردن وآخرون» ( Bearden & Teel & Wright 1979 ) وقد طور هؤلاء المقياس الذي سبق أن وضعه «روستر» بحيث يستخدم لقياس أثر المستوى الاجتماعي والاقتصادي لأسرة الطفل ، على قياس اتجاهات الطفل نحو الإعلان . وقد بين الباحثين أن أثر الدخل قد سبق قياسه في دراسة وضعها «جورن وجولدبرج» ( Gorn & Goldberg 1978 ) وأن تأثير الاتصالات التسويقية على اتجاه الأطفال نحو الإعلانات التي لا يمكنهم شراء السلع الواردة بها ، قد تضمنته دراسة أخرى أجراها «أندرسون» ( Anderson 1978 ) وكيف أن هذه الإعلانات قد تسبب إلى علاقة الطفل بوالديه غير القادرين على تلبية طلبه من السلع المعلن عنها .

وقد استخدم «بيردن» عينتين ، إحداهما لأطفال من أسر ذات مستوى دخل مرتفع ، والأخرى من أسر ذات دخل منخفض . واستخدم «بيردن» نفس المقياس ذي السبع فقرات الذي وضعه «روستر» مع تعديل ثلاث فقرات منها هي المتصلة بالازعاج ، والاعتقاد بأن السلع المعلن عنها هي أفضل ما يمكن شراؤه ، واستهدف الباحثون من هذا التعديل تلاقى استخدام بعض الالفاظ التي وردت في مقياس «روستر» والتي يرون عدم مناسبتها .

وقد استنتج الباحثون أن التعديل الذي أدخلوه أدى إلى زيادة درجة الصدق والثبات في المقياس . كما أثبتوا أن تطبيق المقياس دون مراعاة أثر الاختلاف في المستوى الاجتماعي والاقتصادي للأسرة خطأ ، حيث إن العوامل الاجتماعية والاقتصادية تؤثر على مهارات الاتصال ، وعلى جودة ومضمون استجاباتهم ، وأن الإدراك الأسرع ينتج عن التطور الاجتماعي الأكبر .

#### ب - البحوث التي تستهدف قياس علاقة الإعلانات بالمستوى الاقتصادي لأسرة الطفل :

٢ - «جورن وجولدبرج» ( Gorn & Goldberg 1977 ) أورد الباحثان شهادة لأحد الخبراء قال فيها : «أشهد شخصياً أن تأثير الإعلان يدفع الفقراء إلى الشراء . لقد رايت بعيني أباء فقراء يشترون منتجات ليسوا قادرين على شرائها ، ورايت كيف أن هذا العمل يخلق شعوراً عادئياً لدى الآباء . ورايت الإحباط الذي يحدث للأطفال . أن الإعلانات الموجهة للطفل تخلق وضعاً مأساوياً ، والفجوة بين الطموح والواقع ، تتزايد كنتيجة لأثر الإعلانات» .

وقد أجرى الباحثان تجربة على ١٣٢ طفلاً تتراوح أعمارهم بين ثمانى وعشر سنوات من أسر ذات دخل منخفض . واستخدما الإعلان عن دمية معينة ، وتم بث الإعلان للعينة بشكل مخطط . وقد انتهى بحثهما إلى أن الإعلان مرة واحدة عن الدمية ، لم يظهر تأثيراً واضحاً على الأطفال ، بينما أدى تكرار الإعلان مرات ثلاثة إلى خلق اتجاه محبب بين الأطفال والدمية المعلن عنها . كما أظهر بث الرسالة الإعلانية المتكررة تأثيراً على سلوكيات الأطفال ظهر في اندفاعهم لامتلاك الدمية . وأثبت الباحثان أن البث المتكرر قد دفع الأطفال لبذل كل طاقاتهم للحصول على السلعة المعلن عنها . وقد قارن الباحثان ما توصلوا إليه من دراسة لعينة من الأطفال الفقراء ، بما توصلوا إليه آخرون من استخدام عينة من الأطفال الأغنياء ، حيث ثبت أن بث رسالة واحدة إليهم دفعهم للحصول على السلعة .

كذلك أثبت الباحثان أن الطفل الفقير يقضى في مشاهدة التلفزيون ضعف الوقت الذي يقضيه الآخرون ، وأنه يثق في إعلاناته

ويصدقها أكثر من أى وسيلة أخرى .  
٤ - «بيردن ورايت» ( Bearden & Wright 1979 ) عرضنا فيما سبق لهذا البحث ، وبيننا أن العوامل الاجتماعية والاقتصادية المحيطة بالطفل تؤثر على مهارات الاتصال لديه ، وعلى معنى ونوعية الاستجابة . ويتفق ما جاء في هذا البحث مع دراسة أخرى أجراها «كولبرج» ( Kohlberg 1971 ) من أن التطور الإدراكي للطفل ، هو نتيجة عملية تبادلية مع البيئة ، وأن تسارع النمو الإدراكي للطفل يتفق وتسارع النمو الاجتماعي حوله .

#### ج - بحوث استهدفت قياس التأثير الاجتماعي والأسري للإعلان :

٥ - «جولدبرج وجورن» ( Goldberg & Gorn 1978 ) أجرى الباحثان بحثهما على عينة من ٥٠ طفلاً وقد أثبت البحث أن - الإعلان يؤثر على علاقة الطفل بأقرانه . فالطفل يفضل اللعب بالدمية التي ظهرت في التلفزيون عن اللعب مع أقرانه . كما أن طريقة اختياره لرفيقه في اللعب ترتبط برغبته في الدمية ، مما يجعله يفضل اللعب مع طفل قد يوصف بأنه «مش كويس» ( Not - so - nice ) ، لكنه يمتلك الدمية المعلن عنها ، عن اللعب مع آخر ممن يوصف بأنه كويس ( So-nice ) لكنه لا يملك الدمية المعلن عنها . كما أثبتا تأثير الإعلان على علاقة الطفل بأبويه اللذين لا يستجبان له ، وأثر هذه العلاقة على اكتمال نمو الطفل . كذلك أثبتا أن الأطفال يفضلون المنتجات التي يعلن عنها ، عن المنتجات التي يوجههم آباؤهم إليها ، إلا أن ذلك لا يترتب عليه بالضرورة اتجاهات سلبية نحو الوالدين ، مما يجهد القول بأن الإعلان قد يؤدي إلى حالة من الصراع بين الطفل وأبويه .

٦ - «أتكن» ( Atkin ) . أورد «روسيتر» في بحثه ( Rossiter 1976 ) ماسبق أن توصل إليه «أتكن» من وجود حالة ملحوظة من الشعور بالغضب لدى الأطفال الذين رفض آباؤهم الاستجابة لهم بشراء الدمية أو السلع المعلن عنها . كما أثبت «روسيتر» في نفس البحث ، أن الأطفال الذين يكتثرون من مشاهدة التلفزيون في فترة الكريسماس ، قد أعربوا عن شعورهم بالإحباط لعدم حصولهم على

# تأثير الاعلان

## التجاري التلفزيوني

الدمى التي يعلن عنها في هذه الفترة ، بقدر أكثر مما ظهر بالنسبة للأطفال الذين لا يشاهدون إعلانات التلفزيون بنفس القدر .  
٧ - جولد برج وآخرين (Goldberg, Gorn- Gibson 1978) . يرى هؤلاء أنه إذا كان الطفل يتعلم حقائق الطعام عن والديه وعن المدرسة ، فإن للتلفزيون تأثيراً كبيراً في هذا المجال . وقد أثبتوا أن الطفل يتجه إلى اختيار الطعام الذي يشاهد إعلاناً عنه ، عن غيره من الأطعمة لم يعلن عنها . وقد أجرى الباحثون دراستهم على عينة من تلاميذ الفرقة الأولى الابتدائية ، بلغت ٨٠ طفلاً . وانتهت الدراسة إلى أن دور الأبوين والمدرسة قد أخذاً يتضائل إلى جوار دور التلفزيون ، ومن هنا تبدو خطورة التلفزيون وما يبيته من إعلانات .

### د - بحوث استكشاف العلاقة بين سن الطفل وفهم الرسالة الإعلانية :

تعددت البحوث التي استهدفت دراسة العلاقة بين سن الطفل ، وقدرته على فهم محتوى الرسالة الإعلانية . وقد أورد « ماكلين » عرضاً ملخصاً لجميع الدراسات التي جرت خلال السبعينيات واستهدفت استكشاف هذه العلاقة . لذا نقتصر على عرض بحث « ماكلين » والبحوث الأخرى التي نشرت خلال الثمانينيات .

٨ - « ماكلين » (Macklin 1987) ذكر « ماكلين » أن البحوث السابقة على بحثه قد أثبتت وجود علاقة بين زيادة سن الطفل وزيادة قدرته على فهم مضمون الرسالة الإعلانية . وانتقد « ماكلين » البحوث السابقة في أنها قد أجريت كلها على أطفال المدرسة ، ولم يهتم أى منها بالطفل في مرحلة ما قبل الدراسة ، والتي فسرت ذلك بعدم قدرة أطفال هذه المرحلة على تفهم تعليمات إجراء التجربة ، أو أن هؤلاء قدرتهم اللغوية محدودة . وقد استخدم « ماكلين » عينتين وطبق بحثه من خلال لعب

الأطفال لمباراة واستخدام الرسوم المحببة للأطفال . وقد أثبت « ماكلين » أن نسبة بسيطة من الأطفال قد تفهمت مضمون الرسالة الإعلانية « ٧,٥٪ سن أربع سنوات ، ٢٠٪ سن خمس سنوات » . ورغم أن هذه النسبة بسيطة إلا أنها تتعارض مع ما أثبتته بحوث سابقة ، من أن الأطفال في هذه الشرائح العمرية لا تفهم مطلقاً مضمون الرسالة الإعلانية . كما أثبتت الدراسة أن أطفال السنوات الثلاث يفهمون أيضاً بعض ما جاء في الرسالة .

٩ - « ماكلين » (Macklin 1985) تسأل « ماكلين » هل يفهم الأطفال المحتوى البيعى في الإعلان ؟ أو أنهم لا يفهمون إلى أن هدف الإعلان أساساً هو بيع سلعة ما ؟ . وقد أجرى الباحث بحثه على عينة من ٢٠ طفلاً قام بمقابلة كل منهم على انفراد ، ومن هؤلاء ١٠ أطفال سن كل منهم ٣ سنوات ، و ١٠ سن ٤ سنوات ، و ١٠ سن ٥ سنوات . وأثبت بالبحث أن ٦٠٪ من الأطفال يفهمون جزئياً المحتوى البيعى للإعلان ، إلا أن تأكيد هذه النتيجة - في رأى الباحث - ما يزال يحتاج إلى إجراء المزيد من البحوث .

١٠ - « موشيس وميشيل » (Moschis & Mitchell 1985) وقد استهدف الباحثان دراسة تأثير الإعلان التجاري التلفزيوني على المراهقين ، في علاقتهم بالأسرة وبالرفاق . أجرى البحث على عينة سحبت من خمس مدن وبلدان وقرى ، من طلاب المدارس الثانوية ، وطبق عليهم استقصاء . ولم يظهر البحث علاقة ما بين مشاهدة المراهق للتلفزيون واشتراكه في اتخاذ الأسرة للقرارات الشرائية أو تأثيره على هذه القرارات ، وأن المراهقين لا يبذلون إلا جهداً محدوداً للتأثير على قرارات الأسرة الشرائية .

١١ - « رودر » (Roedder) وقد بين « رودر » أن الأطفال الكبار تقل درجة انتباههم إلى الإعلانات ، وإنهم أكثر قدرة على التمييز بين الإعلانات وبين البرامج ، وأكثر قدرة على فهم الإعلان ، وتفهم المحتوى البيعى فيه . وأشار إلى أن البحوث السابقة قد قسمت الأطفال إلى مراحل عمرية ، وأن كل شريحة تتميز بدرجة مختلفة من القدرة على التعامل مع المعلومات التي تقدمها البيئة ، وأن الأطفال سن ١١ عاماً وما بعدها لديهم القدرة على

التفكير الواضح تجاه الأفكار المختلفة ، وعلى تخزين المعلومات واسترجاعها . وقد استهدف « رودر » تحديد أثر تفاوت السن ، وتحديد السياسة الواجب اتباعها لكل شريحة عمرية . واستخدم « رودر » أسلوب التجربة .

١٢ - بريانت وجرينر (Bryant & Gerner 1981) وقد أجريا بحثهما للتعرف على كيفية استخدام التلفزيون من قبل الأطفال والكبار أيضاً . وبيناً أن متوسط مشاهدة الإرسال في البث الأمريكى هو سبع ساعات يومياً . كما بينا أن كلا من التعليم ، السن ، النشأة في قرية أو مدينة ، ساعات العمل ، عدد الأطفال في سن الدراسة ، كلها عوامل تؤثر على كل من الزوج والزوجة في مشاهدتهما للتلفزيون .

١٣ - وورد وآخرون (Word & Robertson 1972) وقد استهدف بحثهم دراسة سلوكيات مشاهدة التلفزيون ، واستخدموا استقصاء قامت الأمهات بتعبئته بعد تدريبهم على ذلك ، وذلك لتسجيل سلوك الأطفال عند مشاهدة التلفزيون . وقد شملت العينة ١٨٥ أما . واهتم البحث بدراسة مدى انتباه المشاهد للبرنامج السابق على عرض الإعلانات أو اللاحق لها ، وللإعلانات نفسها . وقد بين البحث أن أطفال أصغر المجموعتين سناً « ٥ - ٧ ، ٨ - ١٠ » يوجهون إلى حد ما قدراً أكبر من الانتباه إلى البرامج أكثر من أطفال المجموعة الأكبر سناً (١٠ - ١٢ سنة) كما أن عدم الانتباه إلى البرامج السابقة على الإعلان ، يتزايد بتزايد السن . وأن الأطفال الأصغر يوجه منهم ٥٨٪ انتباهاً كاملاً ، بينما الأطفال سن ١٠ - ١٢ يوجه ٥٠٪ منهم فقط انتباهاً كاملاً للبرامج . كما بين أن الأطفال الأكبر يظهرين شعوراً أكبر بعدم الترحيب بالإعلانات ، بينما الأطفال الأصغر يظهرين مزيداً من شعور الارتياح لظهور الإعلان .

### هـ - البحوث الأخرى :

أجرى العديد من البحوث الأخرى لتأثير الإعلان على الطفل وقد أظهرت هذه البحوث :

- تأثير تكرار بث الإعلان على الطفل (Harri-son 1977) .

- الأطفال الأكبر سناً أقدر على التفرقة بين البرامج والإعلان (Robertson & Rossiter 1974) .

- الأطفال الأكبر سناً أقدر على تفهم قصد البيع في الإعلان ( Biatt & Ward 1972 ) .  
- إن فشل صغار السن في تذكر المعلومات التي تضمنها الإعلان عن منتج ما ، لا يرجع إلى صغر سنهم ، بقدر ما يرجع إلى عدم إمكانهم الفصل بين البرنامج والإعلان ، وأنه بغير فهم الطفل للإعلان التجاري ، لا يمكنه تذكر ما جاء به ( Sanft & Henrienne 1985 ) .

- إمكان الاعتماد على التليفزيون في إكساب وتطوير الإدراك والمهارات المتصلة بسلوكيات الطفل كمستهلك ، وأن الإعلان يمكن أن يكون مصدراً للمعلومات التي تؤدي إلى زيادة قوية في الطلب ( Ward & Scott 1972 ) .

- إن استخدام الإعلان لموديل من الأطفال ، يدفع الأطفال لتقليد الموديل وتطوير تفصيلاتهم نحو السلع طبقاً للإعلان ( Kagen 1969 ) .  
- إن قياس اتجاهات الأطفال نحو الإعلان التجاري التليفزيوني ، هام جداً لوضع سياسات عامة وسياسات إعلانية سليمة ، ولاتخاذ القرارات في مجال الإعلانات ( Riecken & Samli 1981 ) .

#### سادساً : فروض البحث :

يستهدف البحث اختبار مدى صحة الفروض التالية :

الفرض الأول : إن الإعلان التجاري التليفزيوني الموجه للأطفال ، له تأثير كبير على خلق طلب الأطفال على السلعة .

الفرض الثاني : إن زيادة الطلب على السلعة المعلن عنها للأطفال ، تتناسب إلى حد كبير مع عدد مرات بث الرسالة الإعلانية .

الفرض الثالث : إن كلا من الأطفال الذكور والإناث يتأثرون بالإعلان بنفس الدرجة .

الفرض الرابع : إن تأثير الإعلان على الطفل يتناقص بنفس نسبة تزايد سن الطفل .

الفرض الخامس : إن تأثير الإعلان على الطفل يتزايد نتيجة ارتفاع مستوى دخل الأسرة .

وقد استنبط الباحث هذه الفروض من الدراسة الاستطلاعية ، ومن استقراء النتائج التي توصلت إليها البحوث الأجنبية في هذه المجالات . فقد جاء في دراسة « جولدبرج » ( Goldberg & Goen & Gibson 1978 ) أن

الطفل يتجه أكثر إلى الأغذية التي يشاهد عنها إعلاناً . وجاء في دراسة « شايك » ( Sheik & Moleski 1977 ) وجود توافق بين الإعلان عن

منتجات معينة في التليفزيون وبين تزايد إقبال الأطفال على هذه المنتجات وأثبت « جورن » ( Gorn & Goldberg 1977 ) تأثير تكرار بث الرسالة الإعلانية ، كما توصل « هاريسون » ( Harrison ) إلى ذات النتيجة .

كذلك أشار الباحث عند عرضه للبحوث السابقة ، لكثير من البحوث التي أوضحت تأثير السن والجنس والدخل على درجة تأثير الطفل بالإعلان .

وإذا كانت البحوث السابقة قد أثبتت وجود تأثير واضح للخصائص السابق الإشارة إليها ، فإن ما تهدف هذه الفروض إلى اختبار مدى صحته ، هو درجة هذا التأثير . وعلى هذا فإن الفروض السابقة لا تستهدف اختبار الاتجاه بقدر ما تستهدف اختبار درجة وقوة هذا الاتجاه ، والتعبير عن هذه الدرجة في شكل رقمي محدد . فالبحوث السابقة اكتفت باستنتاج وجود التأثير إلا أنها لم تحدد حجم هذا التأثير ، هل هو تأثير كبير أو ضئيل ؟ ولم تعبر عنه بالأرقام ، وهو ما يستهدفه هذا البحث .

#### سادساً : منهج البحث :

اعتمد البحث المنهج التجريبي ، وفيما يلي بيانات المجتمع والعينة :

##### أ - مجتمع البحث :

تضم محافظة بورسعيد ١١٥ مدرسة ابتدائية ، ويلتحق بهذه المدارس ٥٠٩٠٢ تلميذ وتلميذة في العام الدراسي ١٩٨٨/٨٧ م . وقد جرى اختيار كل من :

- مدرسة الناصر الابتدائية وتضم ٢٢ فصلاً ، وبها ٨٨٥ تلميذاً وتلميذة ، وهي مدرسة رسمية التعليم فيها بالمجان ، وتقع في حي الضواحي الشعبي ، ومن ثم تستمد تلاميذها من أبناء هذا الحي .

- مدرسة ليسيه الحرية وتضم ٦ فصول ، وبها ١٧٠ تلميذاً وتلميذة ، وهي مدرسة خاصة لغات ، والتعليم فيها بمصروفات قيمتها ١٢٠ جنيهاً في السنة ، ويضاف إليها قيمة الكتب والخدمات الأخرى .

##### ب - عينة البحث :

استخدم الباحث أسلوباً قياسياً بعد التجربة فقط . وقد جرى تكوين مجموعة قياسية ومجموعتان تجريبيتان من تلاميذ

وتلميذات الصف - الفرقة - الثاني ، ومثلهم من تلاميذ وتلميذات الصف الخامس .

واستخدم قياس بعد التجربة فقط ، نظراً لأن هذا الأسلوب « أقل تكلفة في المال والوقت والمجهود ، عن التصميم الذي يعتمد على قياس قبل وبعد التجربة ، وبالإضافة إلى أنه يتلافى عيب التفاعل بين قياس قبل التجربة وبعد التجربة » ( بازعة ١٩٨٨ ، ١٣ ) فضلاً عن أنه يتلاءم تماماً مع أهداف هذا البحث وطبيعة التجربة التي يشتمل عليها .

وقد جرى التصميم الآتي بالنسبة للأطفال كل صف في كلتا المدرستين .

- اختيار ٤٠ طفلاً « فصل جرى استكماله أو الحذف منه » ، كمجموعة قياسية .

- اختيار ٤٠ طفلاً بنفس الأسلوب ، كمجموعة تجريبية أولى .

- اختيار ٤٠ طفلاً بنفس الأسلوب ، كمجموعة تجريبية ثانية .

- وقد روعي عند الاختيار - تكوين المجموعة - التي يكون نصفها من الذكور ونصفها من الإناث .

- جرى اصطحاب أطفال المجموعة القياسية « ق » إلى غرفة بالمدرسة زودت بجهاز تليفزيون وجهاز فيديو ، حيث عرض عليهم مجموعة أفلام كرتون مدتها نصف ساعة ، ثم دعى بعدها الأطفال إلى غرفة مجاورة عليها منضدتان ، وجه الذكور إلى إحداها والإناث إلى الأخرى . وقد عرض على كل منضدة ٤٠ باكوسكوت - ويفر - من كل من الأصناف الثلاثة الآتية : الشمعدان الأصفر / سامباً ، نانسي وهي أصناف كلها متاحة في السوق ، وثباع جميعاً بنفس السعر ، وتتكون جميعاً من نفس المواد ، وتمتاز جميعها بغلاف براق ملون . وقد دعى كل طفل أو طفلة لأخذ باكوس واحد فقط من أى من الأصناف الثلاثة حسب اختياره ، ثم جرى حصر عدد البكوات التي سحبتها الأطفال من كل صنف .

- جرى اصطحاب أطفال المجموعة التجريبية الأولى « ت ١ » إلى نفس الغرفة الأولى ، حيث عرض عليهم نفس أفلام الكرتون ، إلا أن الشريط قد تضمن في منتصف العرض إعلاناً عن الصنف الأول - الشمعدان الأصفر - وبعد انتهاء العرض طبق عليهم نفس الإجراء الذي تم بالنسبة للمجموعة القياسية « ق » .

# تأثير الاعلان التجاري التليفزيوني

- جرى اصطحاب اطفال المجموعة التجريبية الثانية «ت ٢» بنفس الاسلوب تماما ، إلا أن الشريط الذي عرض عليهم ، تضمن نفس الإعلان في بداية الشريط ، وفي منتصفه ، وفي نهايته ، ثم دعى الاطفال للفرقة الثانية حيث طبق عليهم ذات الاسلوب .  
ومن هذا فإن :

- المجموعة القياسية «ق» في كل صف أو فرقة في كلتا المدرستين ، شملت ٢٠ طفلاً ، و ٢٠ طفلة .  
- المجموعة التجريبية «ت ١» في كل صف في كلتا المدرستين ، شملت ٢٠ طفلاً ، و ٢٠ طفلة .  
- المجموعة التجريبية «ت ٢» في كلتا المدرستين ، شملت ٢٠ طفلاً ، و ٢٠ طفلة .  
كما أن :

(ق) لم يعرض عليها أى إعلان .  
(ت ١) عرض إعلان واحد عن الصنف الأول (١) مرة واحدة .  
(ت ٢) عرض نفس الإعلان ثلاث مرات .

## الفصل الثانى

### النتائج والتحليل

#### أولاً : نتائج البحث :

يوضح الجدول رقم (١) النتائج التفصيلية للبحث التجريبي . كما توضح الجداول (٢) ، (٣ ، ٤) تأثير خصائص السن والجنس ومستوى دخل الأسرة على الطلب . ومن الجداول السابقة يتبين ما يلي :

#### (١) أثر بث الاعلان لمرة واحدة على زيادة الطلب :

##### (١) الأثر العام :

أدى بث الاعلان في المجموعة التجريبية الأولى (ت ١) إلى زيادة عامة في طلب اطفال العينة على الصنف ١ . فقد ارتفع الطلب من ٦٥ باكو من الصنف ١ في المجموعة القياسية (ق) ، إلى ٨٩ باكو في (ت ١) بزيادة مقدارها ٢٤ باكو ، ونسبتها إلى (ق) ٣٦,٩٪ . ويؤكد ذلك صحة الفرض الأول والذي نصه «أن الاعلان التجاري التليفزيوني الموجه للأطفال ، له تأثير كبير على خلق طلب الاطفال على السلعة» .

لقد أثبتت البحوث الأجنبية اجرامها ، أن للاعلان تأثير على الاطفال وعلى خلق طلبهم على السلع المعلن عنها إليهم ، إلا أنها لم تحدد مقدار هذا التأثير واقتصرت على تحديد اتجاهه . أما هذا البحث فقد أوضح أن بث إعلان واحد أدى إلى زيادة طلب (ت ١) عن طلب (ق) بنسبة ٣٦,٩٪ ، مما يظهر ان التأثير الكبير والخطير للإعلان الموجه إلى الطفل .

##### (ب) أثر السن :

- ارتفع طلب اطفال الفرقة الثانية في كلتا المدرستين ، من ٣٣ باكو في (ق) إلى ٤٩ باكو في (ت ١) ، أى بنسبة ٤٨,٥٪ .  
- ارتفع طلب اطفال الفرقة الخامسة في كلتا المدرستين ، من ٣٢ باكو في (ق) إلى ٤٠ باكو في (ت ١) ، أى بنسبة ٢٥٪ .  
ويتضح مما سبق :

- أن كلا من الاطفال صغار وكبار السن قد تأثروا بالإعلان ، مما أدى إلى زيادة طلبهم مع بنسبة متوسطها ٣٦,٩٪ .

- إن تأثير الاعلان يقل مع زيادة السن . فقد أدى إلى زيادة طلب الصغار بنسبة ٤٨,٥٪ ، وطلب الاطفال الكبار بنسبة ٢٥٪ . وبمعنى آخر فإن زيادة سن الطفل بمقدار ثلاث فرق دراسية ، أدى إلى نقص تأثير الإعلان إلى حوالى النصف . ويعنى هذا أن الاعلان أكثر إبهارا لصغار الاطفال ، فضلاً عن أنه أكثر تأثيراً وقدرة على البيع لهم .

ومما سبق يتبين صحة الفرض الرابع جزئياً أو خطأه جزئياً ، وقد نص هذا الفرض على «أن تأثير الاعلان على الطفل ، يتناقص بنفس نسبة تزايد سن الطفل» . فمتوسط سن اطفال الفرقة الثانية هو ثمان سنوات . ومتوسط سن اطفال الفرقة الخامسة إحدى عشر عاماً . ويعنى هذا أن تأثير الاعلان يتناقص بالفعل مع زيادة سن الطفل ، إلا أنه ليس من الضروري أن يكون تناقص التأثير بنفس نسبة زيادة السن .

##### (ج) أثر الجنس :

- زاد طلب الاطفال الذكور من ٣٤ باكو في (ق) إلى ٥٢ باكو في (ت ١) أى بنسبة ٥٢,٩٤٪ .

- زاد طلب الإناث من ٣١ باكو في (ق) إلى ٣٧ باكو في (ت ١) أى بنسبة ١٩,٣٥٪ .

ويعنى ما سبق أن للجنس تأثير ، على تأثير الطفل بالإعلان ، أو أن الإعلان يبيع للذكور أكثر مما يبيع للإناث .

ومما سبق يتبين خطأ الفرض الثالث ونصه «إن كلا من الاطفال الذكور والإناث يتأثرون بالاعلان بنفس الدرجة» . ولا يسمح تخصص الباحث أو ما لديه من معلومات بتفسير أسباب هذا الاختلاف .

##### (د) أثر مستوى دخل الأسرة :

- زاد طلب اطفال أسر الدخل المرتفع (اطفال المدرسة الأولى) ، من ٣٢ باكو في (ق) إلى ٤١ باكو في (ت ١) أى بنسبة ٢٨,١٪ .

- زاد طلب اطفال أسر الدخل الأقل (اطفال المدرسة الثانية) ، من ٣٣ باكو في (ق) إلى ٤٨ باكو في (ت ١) أى بنسبة ٤٥,٤٥٪ .

ويتضح مما سبق أن لمستوى دخل الأسرة تأثيراً واضحاً ، وأن الاعلان أكثر قدرة على البيع لاطفال أسر الدخل المرتفع نسبياً .

وبالتالى تثبت صحة الفرض الخامس ونصه «إن تأثير الاعلان على الطفل يتزايد نتيجة ارتفاع مستوى دخل الأسرة» .

**جدول رقم (١)**  
**تطور الطلب على الأصناف الثلاثة**

الفرقة الخامسة						الفرقة الثانية						الفرقة الدراسية	
المدرسة الثانية			المدرسة الاولى			المدرسة الثانية			المدرسة الاولى			المدرسة	
ج	ب	ا	ج	ب	ا	ج	ب	ا	ج	ب	ا	الصف	
١١	١٢	١٧	١٢	١٣	١٥	١٥	٩	١٦	١٤	٩	١٧	المجموعة القياسية (ق) بنين بنات	
٥	٦	٩	٧	٦	٧	٧	٤	٩	٧	٤	٩		
٦	٦	٨	٥	٧	٨	٨	٥	٧	٧	٥	٨		
١٠	٨	٢٢	١١	١١	١٨	١٠	٤	٢٦	١٢	٥	٢٣	المجموعة التجريبية الاولى (ت١) بنين بنات	
٤	٣	١٣	٥	٥	١٠	٣	١	١٦	٥	٢	١٣		
٦	٥	٩	٦	٦	٨	٧	٣	١٠	٧	٣	١٠		
٨	٤	٢٨	١٠	٨	٢٢	٤	٢	٢٤	٦	٣	٣١	المجموعة التجريبية الثانية (ت٢) بنين بنات	
٣	١	١٦	٥	٣	١٢	١	—	١٩	١	١	١٨		
٥	٣	١٢	٥	٥	١٠	٣	٢	١٥	٥	٢	١٣		

\* صنف السلعة المعلن عنه .

**جدول رقم (٢)**  
**تأثير السن**

طلب الفرقة الخامسة بالمدرستين		طلب الفرقة الثانية بالمدرستين		
%	وحدة	%	وحدة	
١٠٠%	٣٢	١٠٠%	٣٣	ق ت١
١٢٥%	٤٠	١٤٨,٥%	٤٩	
٢٥%	٨	٤٨,٥%	١٦	الزيادة

جدول رقم (٣)  
تأثير الجنس

ذكور		إناث		
وحدة	%	وحدة	%	
٣٤	%١٠٠	٣١	%١٠٠	ق
٥٢	%١٥٢,٩٤	٣٧	%١١٩,٣٥	ت
١٨	%٥٢,٩٤	٦	%١٩,٣٥	الزيادة

جدول رقم (٤)  
تأثير مستوى دخل الأسرة

المدرسة الاولى		المدرسة الثانية		
وحدة	%	وحدة	%	
٣٢	%١٠٠	٣٣	%١٠٠	ق
٤١	%١٢٨,١	٤٨	%١٤٥,٤٥	ت
٩	%٢٨,١	١٥	%٤٥,٤٥	الزيادة

(٧) اثر تكرار بث الرسالة الاعلانية :

(١) الاثر العام :

توضح الجداول ارقام (٥، ٦، ٧) تأثير بث تكرار الرسالة الاعلانية ذاتها لثلاث مرات ، وذلك على ارتفاع الطلب من (ق) إلى (ت) إلى (٧) ..

فيوضح الجدول رقم (٥) زيادة الطلب - بصفة عامة - من ٦٥ باكى في (ق) إلى ١٠٥ باوى في (ت) أى بزيادة بين (ق) و (ت) نسبتها ٦١,٥% ، بينما كانت الزيادة بين (ق) و (ت) ٣٦,٩% . وبمعنى آخر فإن تكرار بث

الرسالة قد أدى إلى زيادة صافية نسبتها

٢٤,٦% (ت - ق) .

ومن الجدول يتضح تأثير الخصائص الأخرى كما يلي :

(ب) اثر السن :

- زاد الطلب نتيجة تكرار البث لصغار السن بنسبة ٣٢,٦% (ت - ق) = ٣٢,٦% بينما زاد لكبار السن بنسبة ٢٥% .

- إن تكرار الإعلان قد حقق لنتائجه اثرا جديدا . إلا أن هذا الاثر الذى حققه التكرار يقل عما حققه الإعلان الأول .

(ج) اثر الجنس :

- زاد طلب البنين في الفئتين في كلتا المدرستين معا ، ما بين (ت) ، (ق) بنسبة ٢٢% .  
- زاد طلب البنات ما بين (ت) ، (ق) بنسبة ٣٥% .

ويتضح مما سبق أن تكرار الإعلان قد حقق زيادة في طلب البنات أكثر من الزيادة التى حققها في طلب البنين . فهل يعنى هذا أن البنات بحاجة أكثر إلى تكرار الإعلان للاقتناع بما جاء به ؟ أو يعنى أن البنين أكثر اندفاعا في البداية ؟ وأن اندفاعهم سرعان ما يهدأ بعد ذلك ؟

جدول رقم (٥)  
تأثير السن

طلب الفرقة الثانية بالمدرستين		طلب الفرقة الخامسة بالمدرستين		
وحدة	%	وحدة	%	
٢٣	—	٣٢	—	ق
٤٩	%١٠٠	٤٠	%١٠٠	١ت
٦٥	%١٣٢,٦٥	٥٠	%١٢٥	٢ت
١٦	%٣٢,٦٥	١٠	%٢٥	٢ت - ١ت

جدول رقم (٦)  
تأثير الجنس

ذكور		إناث		
وحدة	%	وحدة	%	
٣٤	—	٣١	—	ق
٥٢	%١٠٠	٣٧	%١٠٠	١ت
٦٤	%١٢٣	٥٠	%١٣٥,١٠	٢ت
١٢	%٢٣	١٣	%٣٥,١	٢ت - ١ت

جدول رقم (٧)  
تأثير مستوى دخل الأسرة

المدرسة الاولى		المدرسة الثانية		
وحدة	%	وحدة	%	
٣٢	—	٣٣	—	ق
٤١	%١٠٠	٤٨	%١٠٠	١ت
٥٣	%١٢٩,٢٦	٦٢	%١٢٩,١٦	٢ت
١٢	%٢٩,٢٦	١٤	%٢٩,١٦	٢ت - ١ت

# تأثير الاعلان

## التجارب التلفزيونية

(د) تأثير مستوى دخل الأسرة :

حقق التكرار زيادة في طلب أطفال أسر الدخل المرتفع ، نسبتها ٢٩,٢٦٪ . بينما أدى إلى زيادة طلب أطفال أسر الدخل الأقل ٢٩,١٦٪ . ويعنى هذا أن التكرار لم يتأثر بدخل الأسرة .

ومما سبق يتضح خطأ الفرض الثانى ونصه «أن زيادة الطلب على السلعة المعلن عنها للأطفال ، تتناسب إلى حد كبير مع عدد مرات بث الرسالة الإعلانية» . فقد أدى التكرار إلى زيادة في الطلب وإن كانت هذه الزيادة لا تتناسب مع عدد مرات تكرار البث ، فتكرار الإعلان إذاً يؤكد تحقيق أهداف المعلن ، لكن ليس للمعلن أن يتوقع أن التكرار يحقق في كل مرة نفس ما حققه الإعلان الأول .

ثانياً : تحليل النتائج :

أجاب هذا البحث على عدد من الأسئلة ، إلا أنه أثار أسئلة جديدة أخرى ، فقد اتفق البحث مع ما سبق أن توصلت إليه البحوث الأجنبية من وجود تأثير للإعلان على إثارة رغبة الطفل في الحصول على السلعة المعلن عنها ، إلا أنه أضاف تحديداً كمياً لدى قدرة الإعلان على هذا الأمر .

كذلك أجاب البحث على التساؤلات الخاصة بتحديد أثر خصائص : السن ، الجنس ، مستوى دخل الأسرة . وقد اتفق البحث جزئياً مع بعض النتائج التى توصلت إليها البحوث الأجنبية ، واختلف مع بعضها الآخر ، مما أكد أن تأثير هذه الخصائص ليس موحداً بالنسبة للطفل المصرى والطفل الأجنبى .

فقد أثبت البحث أن تأثير الإعلان في كبار الأطفال أقل . ويتفق هذا مع ما توصل إليه «رودس» (Roder 1981) الذى فسّر انخفاض ذلك التأثير بأن الأطفال الكبار تقل درجة انتباههم إلى الإعلان ، ومن ثم أوصى

«رودس» بوضع سياسة إعلانية خاصة لكل شريحة عمرية من شرائح الأطفال ، بدلاً من اتباع سياسة موحدة للأطفال أياً كان عمرهم . كذلك اتفق مع ما أوضحه «رودس» وغيره (Ward & Robertson & Wack- 1972) من أن صفار الأطفال يوجهون للإعلان التلفزيونى قدرأ أكبر من الانتباه . وأن عدم الانتباه يتزايد بتزايد سن الطفل . وإذا كان «ماككين» قد أوضح أن الأطفال الصغار لا يتفهمون الهدف البيعى للإعلان ، إلا أن عدم تفهم الهدف البيعى للإعلان ، لا يقلل بالضرورة من قدرة الإعلان على البيع . كذلك أثبت البحث اختلاف تأثير الإعلان في الذكور عن الإناث ، وهو ما يختلف عما سبق أن توصل إليه «بيردن ورايت» (Berdin & Wright 1979) وما توصلت إليه دراسة عربية أخرى (فوزية آل على ، ١٩٨٨) ، بالإضافة إلى دراسة «العبدلى» (عاطف العبدلى ، ١٩٨٤) الذى أورد أن الذكور يشاهدون التلفزيون أكثر من الإناث ، وذلك لإنشغال الإناث في معاونة الأم . وإذا كان تفسير «العبدلى» يرجع إلى مشاهدة الذكور للتلفزيون أكثر من الإناث ، فإن هذا لا يبرر أو يفسر ما توصل إليه بحثنا ، الذى خضع فيه كلنا من الذكور والإناث لنفس المتغير .

وفي مجال المستوى الاقتصادى للأسرة ، أثبت البحث اتجاه أطفال الأسر الفقيرة إلى التأثير بالرسالة الإعلانية أكثر من غيرهم ، لكن علينا ألا ننسى في هذا المقام ، أن طلب الطفل على السلعة في هذا البحث كان طلباً بدون مقابل (مجانياً) . وهنا يثور سؤال : هل لو كان على الطفل أن يدفع مقابل ما اختاره ، سيزيد طلب طفل الأسرة الفقيرة بنفس النسبة التى أوضحها هذا البحث .

كذلك أظهر البحث أن تكرار بث الرسالة الاعلانية ، قد أدى بصورة عامة إلى زيادة الطلب على السلعة المعلن عنها ، وهو ما يتفق مع بحوث «جورن وجولدبرج» (Gorn & Glodberg 1977) وغيرهما . وقد حدد البحث مقدار هذه الزيادة ، وكيف أنها لا تزيد بنفس نسبة تكرار الإعلان وإنما بنسبة أقل . والأمراً إذاً يتطلب إجراء مزيد من البحث لمعرفة الأثر المترتب على كل تكرار للإعلان ، وهل هناك تناسب عكسى ما بين تكرار الإعلان وحجم الزيادة في الطلب المترتبة على التكرار؟ وهل

هناك حد يتوقف عنده أثر تكرار الاعلان على الطلب ؟ وهل يمكن أن يكون الأمر خاضعاً لقانون تناقص الغلة ؟

ثالثاً : البحوث المستقبلية :

سبق القول أن إجراء هذا البحث قد أظهر أسئلة جديدة بحاجة إلى الإجابة عليها ، ومن ذلك :

- الحاجة إلى تكرار نفس هذا البحث على نطاق أكثر اتساعاً ، بما يسمح بالتوصل إلى نتائج يمكن تعميمها باطمئنان أكثر .

- الحاجة إلى توجيه المتخصصين في مجالات العلوم الاجتماعية ، مزيداً من الجهود ، لإجراء بحوث يمكن أن تتوصل لتفسير دور السن والجنس ومستوى الدخل ، في تأثير الطفل بالإعلان التلفزيونى التجارى ، وفي قدرة هذا الإعلان على البيع . وما إذا كانت العلاقة بين تكرار الإعلان وعائد الإعلان على الطلب يحكمها قانون تناقص الغلة .

- الحاجة إلى إجراء بحث تجريبي مماثل ، لا يحصل فيه الطفل بعد مشاهدته الإعلان على السلعة مجاناً ، وذلك بهدف استكشاف ما إذا كانت النتائج سوف تختلف إذا ما اضطر الطفل لدفع ثمن السلعة ؟

- الحاجة إلى مزيد من الدراسات في مجالات العلوم الاجتماعية ، بهدف استكشاف آثار الإعلان التجارى التلفزيونى على نفسية الطفل وسلوكه نحو أقرانه وأسرته والمجتمع .

## مراجع البحث

أولاً : المراجع العربية

(١) رسائل جامعية غير منشورة :

١- حسن على محمد على ، إعلانات التلفزيون الموجهة عبر القناة الأولى وعلاقتها باتجاهات الأطفال - ١٠ إلى ١٢ سنة ، رسالة ماجستير ، معهد الدراسات العليا للطفولة ، جامعة عين شمس ، ١٩٨٨ .

٢- سامية سليمان رزق ، قرشيد براهيم الأطفال في الإذاعة المسموعة كأداة لتنقيف الطفل المصرى ، رسالة ماجستير ، معهد الدراسات العليا للطفولة ، جامعة عين شمس ، ١٩٨٤ .

Attitudes Toward TV Commercials» Journal of Consumer Research, 6, 308-311.

6 - Belch, George E. (1982) «The Effects of Television Commercial Repetition on Cognitive Response and Message Acceptance» Journal of Consumer Research, 9, 56-65.

7 - Blatt, Joan, Spencer, Lyle, and Ward, Scott (1972). «A Cognitive Development Study of Children's Reactions to Television Advertising.» in Television and Social Behavior, Vol.4, Television in Day-to-Day Life: Patterns of Use, eds E. A. Rubinstein, G.A. Comstock, and J.P. Murray, Washington, DC: U.S. Department of HEW, P.P. 425-467.

8 - Bryant, and W. Keith and Gerner, L. (1981) «Television Use by Adults and Children: A Multivariate Analysis», Journal of Consumer Research, 8, 154-161.

9 - Churchill, Gilbertt A. and Moschis, George P. (1979) «Television and Interpersonal Influences on Adolescent Consumer Learning», Journal of Consumer Research, 6, 23-33.

10 - Corn, Gerald J., and Goldberg, Marvin E. (1977), «The Impact of Television Advertising on Children from Low Income Families,» The Journal of Consumer Research, 4, (Sept.), 86-88.

11 - Galast, Joann, and White, Mary (1976), «The Unhealthy Persuader: The Reinforcing Value of Television and Children's Purchase - Influencing Attempts at the Sppermarket,» Child Devlopment, 47, 1089-1096.

التسويق للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات التسويقية، الطبعة الخامسة، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٨٨، ص ٦٢.

١٤ - محمود صادق بازرجة، إدارة التسويق، الطبعة الثامنة، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٨٩/٨٨.

(ج) مطبوعات أخرى:

١٥ - اتحاد الإذاعة والتلفزيون، تقييم برامج الاطفال دراسة ميدانية، ١٩٧٨.

١٦ - المركز القومى للبحوث، التلفزيون وعلاقته بالطفل دراسة ميدانية، ١٩٧٨.

١٧ - سوسن نواف عدوان، اثر التلفزيون على سلوك الأحداث في القطر العراقي، مجلة البحوث، جامعة بغداد، العدد ٢، ١٩٨٤.

ثانيا: البحوث الأجنبية:

1 - Adler, Richard P. (1977), «Research on the Effects of Television Advertising on Children, Washington, DC: National Science Foundation.

2 - Adler, R.P., S. Ward, G.S. Lesser, L. (1980) «The Effects of TV Advertising on Children: Review and Recommendation, Lexington, MA: Lexington Books.

3 - Atkin Charles (1975), «Survey of pre-adolescent's Responses to Television Commercials,» In Effects of Television Advertising on Children..., East Lansing MI: Michigan State University.

4 - ——— (1975) «Parent-Child Communication in Supermarket Breakfast Cereal Selection,» in Effects of Television Advertising on Children.... East Lansing, MI: Michigan State University,

5 - Bearden, William O., Teel, Jesse E., Wright, Robert R, (1979), «Family Income Effects on Measurement of Children's

٣ - عاطف العبدل، دور التلفزيون في إمداد الطفل المصري بالمعلومات من خلال برامج الاطفال - دراسة تحليلية وميدانية، رسالة دكتوراه، كلية الإعلام، جامعة القاهرة، ١٩٨٤.

٤ - فوزية آل عل، برامج الاطفال في تلفزيون دولة الإمارات العربية المتحدة، رسالة ماجستير، كلية الإعلام، جامعة القاهرة، ١٩٨٨.

٥ - محمد حسنى عبدالله، مشاهدة التلفزيون وعلاقتها بالتوافق الشخصي والاجتماعي لدى بعض اطفال الريف المصري، رسالة ماجستير، كلية الآداب، جامعة المنيا، ١٩٨٦.

٦ - محمد صلاح الدين فتحى حسام الدين برامج التلفزيون المصري للأطفال في ضوء متطلبات نمو طفل ما قبل المدرسة الابتدائية، رسالة ماجستير، كلية التربية، جامعة عين شمس، ١٩٨٢.

٧ - مظفر مندوب، التلفزيون ودوره التربوي في حياة الطفل العراقي، رسالة ماجستير، كلية الإعلام، جامعة القاهرة، ١٩٨٠.

٨ - منى أحمد عمران، تحليل اللغة المقدمة لطفل ما قبل المدرسة من خلال بعض برامج الاطفال، رسالة ماجستير، معهد الدراسات العليا للطفولة، جامعة عين شمس، ١٩٨٦.

٩ - منى عبدالفتاح جبر، دور التلفزيون في تثقيف الطفل المصري، رسالة ماجستير، كلية الآداب جامعة القاهرة، ١٩٧٢.

١٠ - نادية شكرى يعقوب، اثر التلفزيون في تلاميذ المرحلة الابتدائية دراسة ميدانية بين تلاميذ المدارس الابتدائية، رسالة ماجستير، كلية البنات، جامعة عين شمس، ١٩٦٧.

١١ - هويدا مصطفى، القيم التي تغرسها إعلانات الشبكة التجارية، رسالة ماجستير، كلية الإعلام، جامعة القاهرة، ١٩٨٨.

(ب) الكتب:

١٢ - أحمد بدر، دور التلفزيون في التنشئة والعادات القرائية كعناصر قاعدية في التأثير على المجتمع المعاصر، جهاز تلفزيون الخليج، الرياض، ١٩٨٢.

١٣ - محمود صادق بازرجة، بحوث

# تأثير الاعلان

## التجارب التلفزيونية

23 - Robertson, Thomas S. and Rossiter, John R., (1974), «Children and Commercial Persuasion : An Attribution Theory Analysis», Journal of Consumer Research, 1, 13-20.

24 - ————, (1976), «Children's Consumer Satisfaction», Working Paper, Center for Research in Media and Children, University of Pennsylvania.

25 - Roedder, Deborah L., (1981), «Age Differences in Children's Responses to TV Advertising : An Information Processing Approach», Journal of Consumer Research, 8, 144-153.

26 - Rossiter, John R., (1977), «Reliability of a short Test Measuring Children's Attitudes Toward TV Commercials», Journal of Consumer Research, 3, 179-184.

27 - Sanft, Henrienne, (1985), «The Role of Knowledge in the Effects of Television Advertising on Children» Association for Consumer Research, Proceeding, 147-152.

28 - Sheik, Arnes A., and Moleski, L. Martin, (1977), «Conflict in Family Over Commercials», Journal of Communication, 27 (Winter), 152-157.

Affect Children's Attitudes and Eating Behavior», Paper Presented at American Psychological Association, Montreal.

17 - Harrison, Albert A., (1977), «Mere Exposure» Advances in Experimental Social Psychology 10, ed., L. Berkowitz, New York : Academic Press, 39-83.

18 - Moxchis, George P. and Moore, Roy L. (1982), «A Longitudinal Study of Television Advertising Effects», Journal of Consumer Research, 9, 279-286.

19 - Moschis, George P., (1981), «Socialization Perspectives and Consumer Behavior», Review of Marketing, Chicago : American Marketing Association, 43-56.

20 - Murray, John P. (1980) «Television and Youth : 25 Years of Research and Controversy. Boys Town, NB : The Boys Town Center for Study of Youth Development.

21 - Ratner, Ellis M., (1978), FTC Staff Report on Television Advertising to Children, Washington, DC : Federal Trade Commission.

22 - Riecken, Glen, (1981), «Measuring Children's Attitudes Toward TV Commercials : Extension and Replication», Journal of Consumer Research, 8, June, 57-61.

12 - Goldberg, Marvin E. and Gerald J. Gorn (1974), «Children's Reactions to Television Advertising : An Experimental Approach», Journal of Consumer Research, 1 (September), 69-75.

13 - ————, (1978), «Some Unintended Consequences of TV Advertising to Children», Journal of Consumer Research, 5, (June), 22-29.

14 - ———— and Gibson, Wendy (1978), TV Message for Snack and Breakfast Food : Do They Influence Children's Preferences ?, Journal of Consumer Research, 5, 73-80.

15 - Gorn, Gerald J. and Goldberg, Marvin E. (1982), «Behavioral Evidence of the Effects of Televised Food Messages on Children», Journal of Consumer Research, 9, 200-205.

16 - Fox, Daniel, Jeffrey Balfour, Jo Ann Dahlkoetter, Robert W. Mc Lellan, and J. Scott Hickey (1980), «How TV Commercials



کتابخانه ملی جمهوری اسلامی ایران

# المنهج العلمي لاستخدام المعايير النقدية

## في مراجعة المجتمعات المحاسبية المتنوية

د. مصطفى على الباز

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة - جامعة قناة السويس

التفصيلية - غير ذي أهمية اقتصادية ولا يعطى نتائج مضمونة بنسبة ١٠٠٪ مما يذعن بضرورة استخدام أساليب المعاينة في المراجعة (١).

٢ - الاتجاه المتزايد في جميع المنشآت أو الوحدات المحاسبية في الوقت الحالي نحو استخدام الأساليب العلمية الحديثة - الكمية والإلكترونية - في تصميم وتطبيق نظم قوية للرقابة الداخلية - الإدارية والمحاسبية - على جميع العمليات والأنشطة الإنتاجية والتجارية والمالية التي تزاوئها ، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة كفاءة الرقابة الداخلية وزيادة الثقة في نتائجها ، ومن ثم يرى Arkin أن تقييم مدى كفاءة - قوة أو ضعف - نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلاً بالمنشأة قبل تنفيذ عملية المراجعة لا يحتاج إلى فحص كامل بنسبة ١٠٠٪ وإنما يجب أن يركز هذا التقييم على الفحص الاختباري باستخدام أساليب المعاينة (٢) . كما يوصي المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA باستخدام أساليب المعاينة في تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلاً بالمنشأة وذلك من خلال استخدام اختبارات الاستجابة Compliance Tests للتأكد من صحة استجابة التطبيق العملي لنظام الرقابة المحاسبية الموضوع واكتشاف الأخطاء وإقامة الدليل من خلال فحص بعض العمليات ، وكذا استخدام اختبارات الوجود Substantive tests وذلك للتأكد من صحة وجود العمليات والأرصدة التي تتضمنها القوائم المالية وإقامة الدليل على معقولية القيمة الدفترية المسجلة (٣)

### مشكلة البحث :

لقد شهد النصف الثاني من القرن العشرين تطوراً علمياً ومهنيًا ملحوظاً في مراجعة الحسابات هدفاً وأسلوباً ، حيث أصبح الهدف الأساسي للمراجعة ليس اكتشافاً وتصديداً للأخطاء والفساد والتلاعب في القيد والحسابات وغيرها من مفردات المجتمع المحاسبي وإنما إبداء الرأي الفني المجايد والموضوعي في مدى صدق ودلالة الحسابات والقوائم المالية في التعبير عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للوحدة المحاسبية محل المراجعة وذلك في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة وأساليب المراجعة الملائمة لطبيعة وخصائص المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة ، كما أصبح الأسلوب الأساسي لتنفيذ المراجعة وتحقيق أهدافها الأساسية والثانوية ليس أسلوب الفحص التفصيلي الكامل لجميع مفردات المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة مما يترتب على ذلك من ضياع لوقت المراجع وارتفاع لتكلفة المراجعة وما قد يصيب الوحدة المحاسبية وغير المحاسبية من إضرار بسبب تأخير إعلان تقرير المراجع وإنما أصبح أسلوب الفحص الاختباري لعينة من مفردات المجتمع المحاسبي هو الأسلوب الشائع الآن في مراجعة المجتمعات المحاسبية المختلفة .

ومنذ سبعينيات هذا القرن وحتى الآن تعاظم اهتمام كل من المحاسبين والمراجعين والمعاهد والهيئات العلمية والمهنية المختصة بالمحاسبة والمراجعة على المستويين المحلي والدولي بضرورة استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في مراجعة المجتمعات المحاسبية المختلفة ، ويرجع هذا الاهتمام المتعاظم إلى :

١ - كبر حجم المجتمعات المحاسبية المعاصرة الخاضعة للمراجعة متمثلاً في كثافة مفردات المجتمع المحاسبي الواحد من قيود وحسابات ، الأمر الذي أدى إلى تعذر قيام المراجع بالفحص الكامل بنسبة ١٠٠٪ لجميع مفردات المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة ، ومن ثم أصبح أسلوب الفحص الكامل - المراجعة

(١) Ann M. Thornton, "Audit Sampling", in Handbook Of Accounting and Auditing, by John c. Burton, Russell E. palmer, Robert S. Kay, Warren, gorham & Lamont, Inc, Boston, New york, 1981, Ch. 14 - 2 .

(٢) Arkin Herbert, "Sampling Methods for the Auditor : An

Advanced Treatment", McGraw - Hill book Company, New york, 1982, P. 3 .

(٣) AICPA, "Codification of statements on Auditing Standards " . No. 1 To 39, Commerce clearing House, Chicago, 1982, P.5 & P.47 & p.62 .



## المنهج العلمى لاستخدام المعاينة النقدية

### فى مراجعة المجتمعات المحاسبية الملتوية

٢ - يؤدي استخدام أساليب المعاينة الإحصائية فى تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلاً بالوحدة المحاسبية ثم فى مراجعة مفردات المجتمع المحاسبى بعد ذلك إلى تمكن المراجع من الوصول إلى نتائج موضوعية سريعة ودقيقة علمياً يمكن الدفاع عنها أمام القضاء والمنشأة وضمير المراجع نفسه وذلك عند تعميم نتائج المعاينة على المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة ، بالإضافة إلى خفض وقت وتكلفة أداء المراجعة ( ٤ ) ويلاحظ الباحث أنه على الرغم من هذا الاهتمام المتعاظم من جانب المحاسبين والمراجعين وكذا المعاهد العلمية والمهنية للمحاسبة والمراجعة فى العالم بضرورة تطوير أساليب ونتائج المراجعة من خلال استخدام أساليب المعاينة الإحصائية ، إلا أن هذا الاهتمام مازال حتى الآن يشوبه بعض نواحي القصور الجوهرى الواضح فيما يلى :

١ - المغالاة من جانب المحاسبين والمراجعين فى تعميم استخدام أساليب المعاينة الإحصائية المبينة على أسس التوزيع الاحتمالى الطبيعى فى مراجعة جميع المجتمعات المحاسبية رغم اختلاف طبيعة وخصائص هذه المجتمعات مما يجزم بعدم موضوعية أسلوب ونتيجة المراجعة فى التعبير بصدق وأمانة عن نتيجة الأعمال والمركز المالى للوحدة المحاسبية محل المراجعة . ولقد بنى المراجعون هذا التعميم على افتراض خاطئ هو أن معظم المجتمعات المحاسبية هى مجتمعات طبيعية متماثلة لخصائص الإحصائية بصفة عامة ، على الرغم أن الواقع العمل يخالف ذلك ويؤكد أن معظم المجتمعات المحاسبية هى مجتمعات ملتوية إحصائياً ويظهر هذا الالتواء فى توزيع القيم المالية لمفردات المجتمع المحاسبى ، حيث يوجد عدد كبير من المفردات ذات القيم المالية الصغيرة وعدد قليل من المفردات ذات القيم المالية الكبيرة أو العكس وذلك بالنسبة للمجتمع المحاسبى الواحد مثل مجتمع المبيعات أو مجتمع العملاء .... إلخ بالوحدة المحاسبية محل المراجعة .

٢ - تأرجح التطبيق العلمى الحالى لأساليب المعاينة الإحصائية المستخدمة على نطاق واسع فى مجال المراجعة بين المعاينة العشوائية البسيطة Simple Random Sampling التى تعتبر المستند أو القيد المحاسبى أو رصيد الحساب هو وحدة المعاينة رغم عدم تجانس القيم المالية لكل منهم ، وكذا المعاينة العشوائية الطباقية Stratified Random Sambling التى تهتم بفحص الحسابات ذات الأرصدة الكبيرة فحصاً كاملاً ومعاينة الحسابات ذات الأرصدة

الصغيرة وبالتالى اعتبار رصيد الحساب هو وحدة المعاينة ، كما ظهر حديثاً أسلوب المعاينة النقدية Monetary Sampling الذى يعتبر وحدة المعاينة هى الوحدة النقدية مثل الدولار أو الجنيه أو غيره من الوحدات النقدية الأخرى المستخدمة فى الترجمة المالية لمفردات المجتمع المحاسبى . ولقد أدى تعدد أساليب المعاينة الإحصائية التى تشتت المراجع أمام خليط غير متجانس من وحدات المعاينة مما يؤدي بالقطع إلى اختلاف نتائج المراجعة من أسلوب معاينة إلى آخر ومن مراجع إلى آخر وذلك بالنسبة للمجتمع المحاسبى الواحد ومن ثم عدم موضوعية نتائج المعاينة فى تمثيل حقيقة المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة وخاصة المجتمعات المحاسبية الملتوية .

وعلاجاً لأوجه القصور السابقة ، كان لابد من البحث عن أسلوب معاينة إحصائى يستخدم خصيصاً فى مراجعة المجتمعات المحاسبية الملتوية وهى معظم المجتمعات المحاسبية السائدة فى الوقت الحالى ، بحيث يتأسس هذا الأسلوب على خصائص المجتمع المحاسبى الملتوى وعلى وحدة معاينة متجانسة بهدف تحقيق الموضوعية فى نتائج المراجعة إذا ما تمت بواسطة مراجعين مختلفين وذلك بالنسبة للمجتمع المحاسبى الملتوى الواحد . ولذلك رأى الباحث إمكانية تطوير أسلوب المعاينة النقدية من خلال منهج علمى متكامل لتحقيق أهداف المراجعة فى المجتمعات المحاسبية الملتوية .

### أهمية البحث :

تتحدد أهمية هذا البحث فى أن العمومية السائدة الآن فى المجال العلمى والمهنى للمراجعة تتركز بصفة أساسية على استخدام أساليب المعاينة الإحصائية المبينة على أسس التوزيع الاحتمالى المتماثل ومقاييس النزعة المركزية فى مراجعة جميع المجتمعات المحاسبية دون مراعاة الخصائص الإحصائية لتوزيع قيم مفردات هذه المجتمعات أى دون التفرقة بين المجتمعات المحاسبية المتماثلة والمجتمعات المحاسبية الملتوية إحصائياً مما يؤدي إلى عدم مأمونية نتائج المراجعة ومن ثم يعرض المراجع للمساءلة المدنية والجنائية والتأديبية عن خطأ نتائج المراجعة فى الكشف عن مدى أمانة القوائم المالية الختامية فى التعبير عن حقيقة نتيجة الأعمال والمركز المالى للوحدة المحاسبية محل المراجعة . ولذلك فإن أسلوب المعاينة الإحصائى الذى يلائم طبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية المتماثلة لا يلائم طبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية الملتوية إحصائياً عند أخضاع هذه المجتمعات المحاسبية للمراجعة ، الأمر الذى يحتم على المراجع ضرورة تخصيص أسلوب المعاينة الملائم لطبيعة وخصائص المجتمع المحاسبى إحصائياً وذلك عند تخطيط برنامج المراجعة كمنطلق لتحقيق أهداف المراجعة فى كل من المجتمعات المحاسبية المتماثلة والملتوية على السواء .

## هدف البحث :

يهدف هذا البحث إلى :

١ - تحديد طبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية المتماثلة والمتنوعة في ضوء طبيعة وخصائص التوزيعات الاحصائية للمجتمعات بصفة عامة ، وذلك كمنطلق لتمكن المراجع من اختيار أسلوب المعاينة الملائم الذي يركز على التوزيع الاحصائي الملائم لطبيعة وخصائص المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة ، وبهدف تجنب خطأ عدم مأمونية نتائج المراجعة المترتبة على تعميم استخدام أسلوب معاينة مبنى على توزيع احصائي معين في مراجعة جميع المجتمعات المحاسبية رغم اختلاف طبيعة وخصائص هذه المجتمعات إحصائياً . ولذلك يهدف الباحث إلى تبصير المراجع مقدماً قبل البدء في عملية المراجعة بطبيعة وخصائص المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة وذلك بهدف تخصيص أسلوب المعاينة الاحصائي الملائم لمراجعة هذا المجتمع ، مما يؤدي بدرجة عالية من الثقة إلى مأمونية المراجعة والدفاع عنها بقوة إذا ما تعرض المراجع للمساءلة القانونية أو غيرها .

٢ - نظراً لاهتمام معظم المحاسبين والمراجعين في الوقت الحالى بتعميم استخدام أساليب المعاينة الاحصائية المبنية على أسس التوزيع الاحصائي المتماثل في مراجعة جميع المجتمعات المحاسبية بافتراض أنها جميعاً مجتمعات متماثلة الخصائص وهو افتراض خاطئ إلى حد كبير ، فإن الباحث يهدف إلى تخصيص استخدام أسلوب معاينة إحصائي معين - وهو أسلوب المعاينة النقدية المبنى على أسس التوزيع الإحصائي الملتوى - في مراجعة جميع المجتمعات المحاسبية المتنوعة الخصائص ، وهي معظم المجتمعات المحاسبية السائدة الآن في الواقع العملي ، وذلك بهدف الحصول على عينة ممثلة للمجتمع المحاسبى الملتوى بحيث يؤدي تعميم نتائج فحص هذه العينة إلى إعطاء تقدير موضوعي وسليم من الناحية الاحصائية للقيمة الاجمالية لمفردات هذا المجتمع المحاسبى الملتوى الخاضع للمراجعة .

## خطة البحث .

انطلاقاً من مشكلة هذا البحث وأهميته ، وتحقيقاً لهدفه تنقسم خطة هذا البحث إلى المبحثين التاليين :

المبحث الأول : طبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية من المنظور الاحصائي .

المبحث الثاني : منهج استخدام المعاينة النقدية في مراجعة المجتمع المحاسبى الملتوى إحصائياً .

ثم ينتهى هذا البحث بعدد من النتائج والتوصيات الهامة .

## المبحث الأول طبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية من المنظور الاحصائي

إن تحديد طبيعة وخصائص المجتمع المحاسبى من وجهة النظر الاحصائية يعد بمثابة الخطوة الأولى نحو تخطيط برنامج علمي ملائم لمراجعة مفردات هذا المجتمع بهدف التوصل إلى نتائج صحيحة تعبر بأمانة عن حقيقة نتيجة الأعمال والمركز المالى للوحدة المحاسبية الخاضعة للمراجعة ، وذلك سواء كان المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة صغيراً أو كبيراً - أى يتكون من عدد قليل أو كبير من المفردات مثل المستندات أو القيود المحاسبية أو الحسابات أو المبالغ الصغيرة أو الكبيرة ، وسواء كان المجتمع ينتمى إلى وحدات قطاع الأعمال أو قطاع الخدمات ، وسواء كانت هذه الوحدات تابعة للقطاع العام أو القطاع الخاص ، وسواء كان هذا القطاع يهدف أو لا يهدف إلى تحقيق الربح .

ولقد أوضح معهد المحاسبين القانونيين بالانجلترا وويلز ICEAW سنة ١٩٨٢ أن أول مفاتيح نجاح تخطيط وتنفيذ المراجعة تتوقف على مدى كفاءة المراجع في تحديد خصائص المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة وكذا أنواع الأخطاء التى قد تنشأ في مرحلة إعداد القوائم المالية المقدمة للمراجعة (١) ، كما أكد كل من Neter سنة ١٩٨١ ، Cushing & Leobbecke سنة ١٩٨٢ ، Johnson سنة ١٩٨٢ و ١٩٨٧ على ضرورة اهتمام المراجع بدراسة خصائص المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة ، وكذا أنواع الأخطاء الشائعة أو متكررة الحدوث في مفردات المجتمع المحاسبى وذلك بهدف اختيار أو تخصيص الأسلوب المناسب للمراجعة (٢)

وترجع أهمية معرفة المراجع مقدماً بخصائص المجتمع المحاسبى قبل تخطيط برنامج المراجعة إلى أن اختلاف خصائص المجتمعات المحاسبية يؤدي بالقطع إلى اختلاف طبيعة هذه المجتمعات وبالتالي اختلاف أسلوب المراجعة الملائم من مجتمع محاسبى إلى آخر ، فأسلوب المراجعة الملائم لمجتمع محاسبى صغير يختلف عن أسلوب المراجعة لمجتمع محاسبى كبير ، كما أنه بالنسبة للمجتمعات المحاسبية الكبيرة فإن أسلوب المراجعة الملائم لطبيعة المجتمعات المحاسبية متماثلة الخصائص يختلف عن أسلوب المراجعة الملائم لطبيعة المجتمعات المحاسبية متنوعة الخصائص وذلك لأن تماثل أو التواء خصائص مفردات المجتمع المحاسبى لا بد أن يؤدي بالقطع

(٥) Institute of Chartered Accountants of England and Wales, "Auditing and Reporting", London, 1983, P.1.

(٦) Johnson Raymond N., "Auditor Detected Errors and

Related client traits", Journal Of Business Finance & Accounting, Vol. 14, No. 1, oxford - England, spring, 1987, pp. 39 - 40.



## المنهج العلمى لاستخدام المعاينة النقدية

### فصل مراجعة المجتمعات المحاسبية المتنوعة

إلى تماثل أو التواء أسلوب المعاينة الإحصائية الذى يستخدم فى مراجعة مفردات المجتمع المحاسبى . ولذلك يمكن القول أن أسلوب المعاينة الإحصائية الملائم لمراجعة المجتمع المحاسبى هو أسلوب المعاينة الذى تتفق خصائصه مع خصائص المجتمع المحاسبى من الوجهة الإحصائية ، ومن ثم أكد Johnson على ضرورة البحث عن أسلوب المراجعة المناسب لخصائص المجتمع المحاسبى ، وذلك قبل تصميم خطة المراجعة بهدف تحقيق الواقعية والثقة فى نتائج المراجعة ( ٧ )

انطلاقاً مما تقدم يمكن القول إن الخصائص الإحصائية للمجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة تمثل المحددات الأساسية لاختيار ونجاح أسلوب المراجعة بالعينات الإحصائية فى تحقيق الأهداف التى يسعى إليها المراجع بصفة عامة ولذلك أوصى المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين AICPA باستخدام أساليب المعاينة الإحصائية فى المراجعة متى توافرت الشروط اللازمة لنجاحها فى المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة ، كما نصح بعدم اللجوء إلى هذه الأساليب إذا كان استخدامهما لا يحقق أهداف المراجع ( ٨ ) ويعرف المجتمع فى علم الإحصاء بأنه عبارة عن مجموعة من المفردات ذات صفات وخصائص مشتركة أو متشابهة ، كما تعرف العينة بأنها عبارة عن جزء من المجتمع يتمثل فى عدد صغير نسبياً من مفردات المجتمع وله نفس الصفات والخصائص المشتركة أو المتشابهة فى المجتمع الذى أخذت أو سحبت منه . ولكى تتحقق الدقة المطلوبة فى نتائج دراسة أى مجتمع إحصائى باستخدام أساليب المعاينة الإحصائية فإنه يلزم ضرورة التحديد الواضح لصفات وخصائص مفردات مجتمع البحث حتى لا يحدث تداخل بين مجتمعات البحث المختلفة أو إعطاء اهتمام لبعض مفردات المجتمع أو إهمال بعض المفردات الأخرى ، وذلك حتى يمكن تحديد حجم العينة اللازم سحبه من المجتمع بهدف الوقوف على طبيعة المقاييس الملائمة الخاصة بالمجتمع ( ٩ )

ولتحديد الخصائص الإحصائية للمجتمعات المحاسبية لأغراض تخصيص أساليب المراجعة الملائمة لطبيعة هذه المجتمعات ، فإنه يمكن تقسيم المجتمعات المحاسبية بصفة عامة من حيث الحجم أى عدد المفردات التى يتكون منها المجتمع المحاسبى مثل مجتمع العملاء أو مجتمع المبيعات أو مجتمع المخزون .. إلخ إلى نوعين من المجتمعات :

#### ١ - المجتمع المحاسبى المحدود :

هو المجتمع المحاسبى الصغير الذى يتكون من عدد قليل أو محدود من المفردات كالمستندات أو القيود المحاسبية أو الحسابات ، سواء كانت القيم المالية أو النقدية لهذه المفردات هى قيمة صغيرة أو كبيرة أو خليطاً منها ، كما أن هذا المجتمع قد ينتمى إلى وحدة محاسبية صغيرة أو كبيرة الحجم تابعة للقطاع الخاص أو القطاع العام أو القطاع الحكومى ، والذى تتدخل الدولة فى تنظيم بعض أو كل مفرداته مثل مجتمع الأجور . لذلك فإن أهم الخصائص المميزة للمجتمعات المحاسبية المحدودة هى محدودية عدد المفردات التى تتكون منها هذه المجتمعات ، بغض النظر عن صغر أو كبر القيم المالية أو النقدية لهذه المفردات ، بالإضافة إلى خضوع بعض أو كل مفردات المجتمع المحاسبى لنظم وقوانين الدولة .

وبناء على ما تقدم فإن الأسلوب الملائم لمراجعة المجتمع المحاسبى المحدود هو أسلوب الفحص الشامل أو الفحص الاختيارى غير المبني على المعاينة الإحصائية ، وفى الوحدات المحاسبية التابعة للقطاع العام أو القطاع الخاص والتى تطبق النظام المحاسبى الموحد نجد أن المجتمع المحاسبى للأجور - ح/ ٣١ يتكون من عدد محدود من الحسابات هى : ح/ ٢١١ أجور نقدية ، ح/ ٣١٢ مزايا عينية ، ح/ ٣١٣ مساهمة الوحدة فى التأمينات الاجتماعية ، كما أن كل حساب من هذه الحسابات الثلاثة يتكون من عدد محدد من المفردات ، ولذلك فإنه بغض النظر عن صغر أو كبر القيم المالية أو النقدية لمفردات مجتمع الأجور فإنه يسهل على المراجع إخضاع هذا المجتمع للمراجعة باستخدام أسلوب الفحص الشامل أو الفحص الاختيارى دون الاستعانة بأساليب المعاينة الإحصائية فى إجراء هذه الاختبارات وذلك لسببين :

أولهما : محدودية عدد مفردات أو حسابات مجتمع الأجور .  
وثانيهما : إن إعداد وتقييم هذه المفردات أو الحسابات محكوم غالباً بنظم وقوانين الدولة ولوائح الوحدات المحاسبية وقواعد ومتطلبات النظام المحاسبى الموحد .

#### ٢ - المجتمع المحاسبى غير المحدود :

هو المجتمع المحاسبى الكبير الذى يتكون من عدد كبير أو غير محدود من المفردات كالمستندات أو القيود المحاسبية أو الحسابات ، كما تكون القيم المالية أو النقدية لهذه المفردات صغيرة أو كبيرة أو خليطاً منها . ولذلك فإن الخاصية المميزة لهذا النوع من المجتمعات المحاسبية هى كثافة عدد المفردات مما يحتاج من المراجع وقتاً طويلاً وتكلفة عالية فى مراجعة هذه المجتمعات المحاسبية مراجعة شاملة أو تفصيلية لجميع مفرداتها الأمر الذى يؤدى إلى تأخير إعلان القوائم المالية للوحدة المحاسبية ، وبالتالي انخفاض تأثير المحتوى الإخبارى للقوائم المالية ، ونتيجة المراجعة فى مواجهة القراء وذوى المصالح وغيرهم من المهتمين بالتعرف على مدى النجاح الذى حققته الوحدة المحاسبية خلال الفترة المحاسبية المنتهية التى خضعت للمراجعة ، ومن ثم فإن أسلوب الفحص الشامل أو التفصيل لا يلائم المراجعة

(٧) Ibid , p . 60 .

(٨) AICPA , " Codification of Auditing Standards and Procedures " , statement on Auditing standards no . 1 ,

new york , 1973 , pp . 35 - 36 .

(٩) د . اسماعيل سليمان العوامى ، « الإحصاء وتحليل العلاقات » مكتبة التجارة والتعاون ، القاهرة ، ١٩٨٢ ، ص ٤٢ - ٤٥ .

Population المجتمع المتماثل هو ذلك المجتمع الذي تتفق خصائص توزيع مفرداته احصائياً مع خصائص التوزيع الاحتمالي الطبيعي . فالتوزيع الطبيعي أو المعتاد هو توزيع يأخذ شكل منحنى متماثل ذو قيمة متوسطة في مركز المنحنى هو الوسط الحسابي الذي يقسم المنحنى من القمة إلى القاعدة إلى قسمين متساويين تماماً ، ويمتد طرفا المنحنى إلى ما لانهاية بحيث يقتربان من القاعدة ولا يلتقيان بها ، ويكون عدد التكرارات قليلاً عند طرفي المنحنى ويزداد تدريجياً كلما اقتربنا من مركز المنحنى حيث تبلغ هذه التكرارات أكبر ما يمكن عند الوسط الحسابي للتوزيع . ومن ثم تتحدد الخصائص الإحصائية للمجتمع الطبيعي المتماثل فيما يلي ( ١٠ )

( أ ) الوسط الحسابي = الوسيط = المتوسط .  
( ب ) المساحة تحت المنحنى الطبيعي تساوي واحد صحيح .  
( جـ ) ينقسم توزيع مفردات المجتمع إلى قسمين متساويين ومتماثلين تماماً بحيث تكون مساحة كل منهما متساوية وتساوي النصف أي ٥٠٪ من مفردات التوزيع .

( د ) يوجد ثلاثة احتمالات لتقدير القيمة الحقيقية لعالم المجتمع من العينة بدرجات ثقة معينة كما يلي :

- الاحتمال الأول :  $\bar{x} \pm 1$  ع س بدرجة ثقة ٦٨,٢٧٪

- الاحتمال الثاني :  $\bar{x} \pm 2$  ع س بدرجة ثقة ٩٥,٤٥٪

- الاحتمال الثالث :  $\bar{x} \pm 3$  ع س بدرجة ثقة ٩٩,٧٣٪

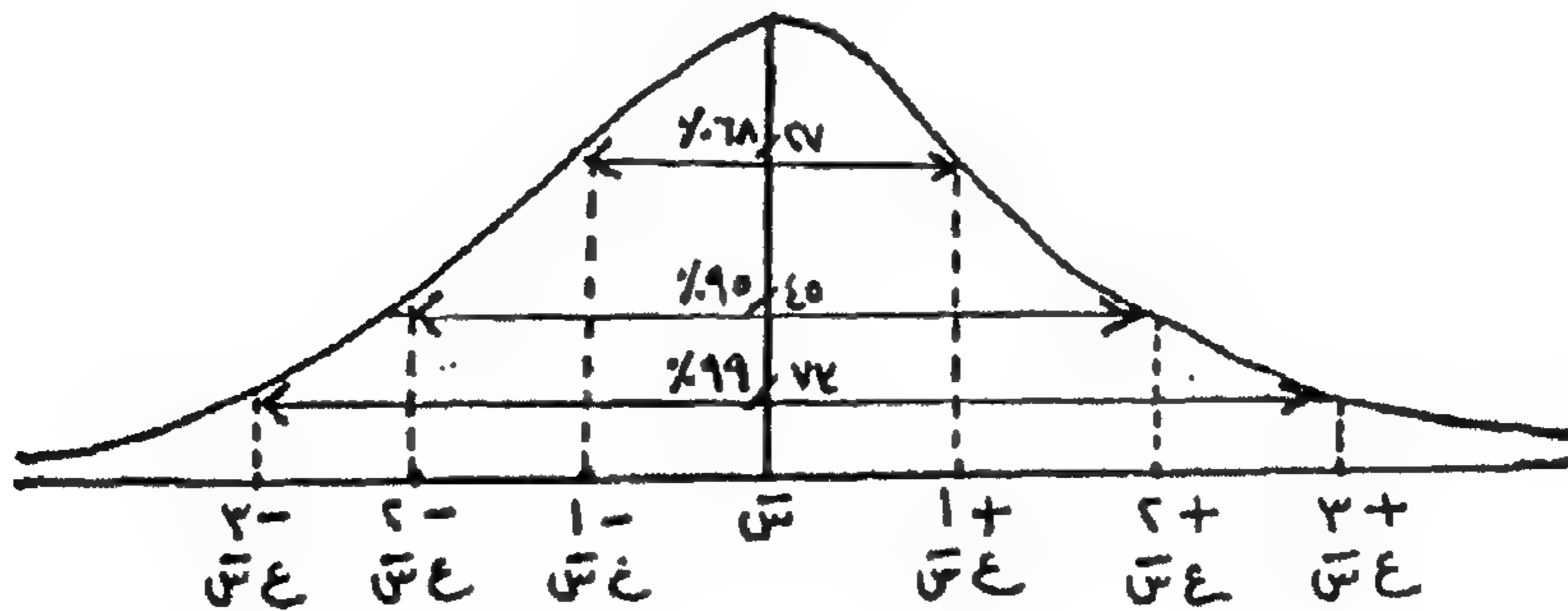
حيث أن :

$\bar{x}$  = الوسط الحسابي للعينة .

ع = الانحراف المعياري للعينة .

ع س = الخطأ المعياري للوسط الحسابي للعينة .

ويظهر منحنى المجتمع الطبيعي المتماثل باحتمالاته الثلاثة في الشكل التالي :



( هـ ) إن معامل التواء توزيع مفردات المجتمع المتماثل = صفر . ويرى الباحث أنه إذا توافرات الخصائص الإحصائية السابقة للتوزيع الطبيعي المتماثل في توزيع مفردات المجتمع الحسابي الخاضع للمراجعة ، فإن ذلك يعني أن المراجع أمام مجتمع محاسبي متماثل ، ومن ثم يتحتم على المراجع استخدام مقاييس

ولا يحقق أهدافها في المجتمعات المحاسبية الكبيرة أو غير المحدودة . وبناء على ما تقدم أصبح أسلوب المراجعة بالعينات الإحصائية هو الأسلوب الملائم لمراجعة المجتمعات المحاسبية الكبيرة أو غير المحدودة مما يخفف وقت وتكلفة المراجعة ، ويحقق أهدافها ، ويرفع جودة المحتوى الإخباري للقوائم المالية ونتيجة المراجعة .

ويتساءل الباحث : هل يقرر الواقع المهني للمراجعة أن الخصائص الإحصائية للمجتمعات المحاسبية الكبيرة أو غير المحدودة هي خصائص ذات طبيعة إحصائية واحدة من حيث اتجاه توزيع القيم المالية أو النقدية للمفردات في هذه المجتمعات بين القيم الصغيرة والقيم الكبيرة ، وبالتالي يمكن استخدام أسلوب معاينة إحصائي واحد لمراجعة جميع المجتمعات المحاسبية الكبيرة ؟

الواقع العملي يقرر اختلاف الخصائص الإحصائية للمجتمعات المحاسبية الكبيرة أو غير المحدودة وذلك من حيث توزيع القيم المالية أو النقدية للمفرداتها وبالتالي اختلاف طبيعتها ، حيث يوجد بالمجتمع المحاسبي الواحد عدد كبير أقل قليل من المفردات ذات القيم المالية أو النقدية الصغيرة وعدد آخر كبير أو قليل من المفردات ذات القيم المالية أو النقدية الكبيرة ، كما أنه قد يوجد بالمجتمع المحاسبي الواحد عدد من المفردات ذات القيم المالية أو النقدية الصغيرة يتساوى أو يقترب من عدد المفردات ذات القيم المالية أو النقدية الكبيرة في نفس المجتمع المحاسبي ، الأمر الذي يدفع باختلاف طبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية الكبيرة أو غير المحدودة إحصائياً وبالتالي ضرورة تعدد أساليب المعاينة الإحصائية اللازمة لمراجعة هذه المجتمعات بما يتفق مع طبيعة وخصائص توزيع القيم المالية أو النقدية للمفردات في هذه المجتمعات بحيث يخصص أسلوب المعاينة الملائم لمراجعة المجتمع المحاسبي الملائم .

ولكى يتمكن المراجع من تخصيص أسلوب المعاينة الإحصائي

الملائم لمراجعة المجتمع المحاسبي الكبير أو غير المحدود من المفردات ، فإنه يلزم تصنيف طبيعة وخصائص هذه المجتمعات المحاسبية الكبيرة في ضوء طبيعة وخصائص التوزيعات الإحصائية إلى نوعين من المجتمعات :

١ - المجتمع المحاسبي المتماثل : Normal Accounting

( ١٠ ) يرجع ل تفاصيل التوزيع الطبيعي إلى :

١ - د . محمد فتحي محمد علي ، « الإحصاء المتقدم » ، مكتبة عين شمس ،

القاهرة ، ١٩٨٤ ، ص ١٢١ - ١٣٠ .

ب - ١ - د . كمال حسين ، « دراسات في نظم المعلومات المحاسبية » ، مكتبة عين

شمس ، القاهرة ، ١٩٧٨ ، ص ١٧١ .



## المنهج العلمى لاستخدام المعاينة النقدية

### فى مراجعة المجتمعات المحاسبية المتنوية

التوزيع الطبعى فى بناء أسلوب المعاينة الاحصائى الذى يستخدمه فى مراجعة أى مجتمع محاسبى متماثل ، وذلك لتحقيق أهداف المراجعة الاختيارية فى التوصل إلى نتائج موضوعية ومأمونة تمثل حقيقة معالم المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة .

٢ - المجتمع المحاسبى الملتوى :

Skewed Accounting population

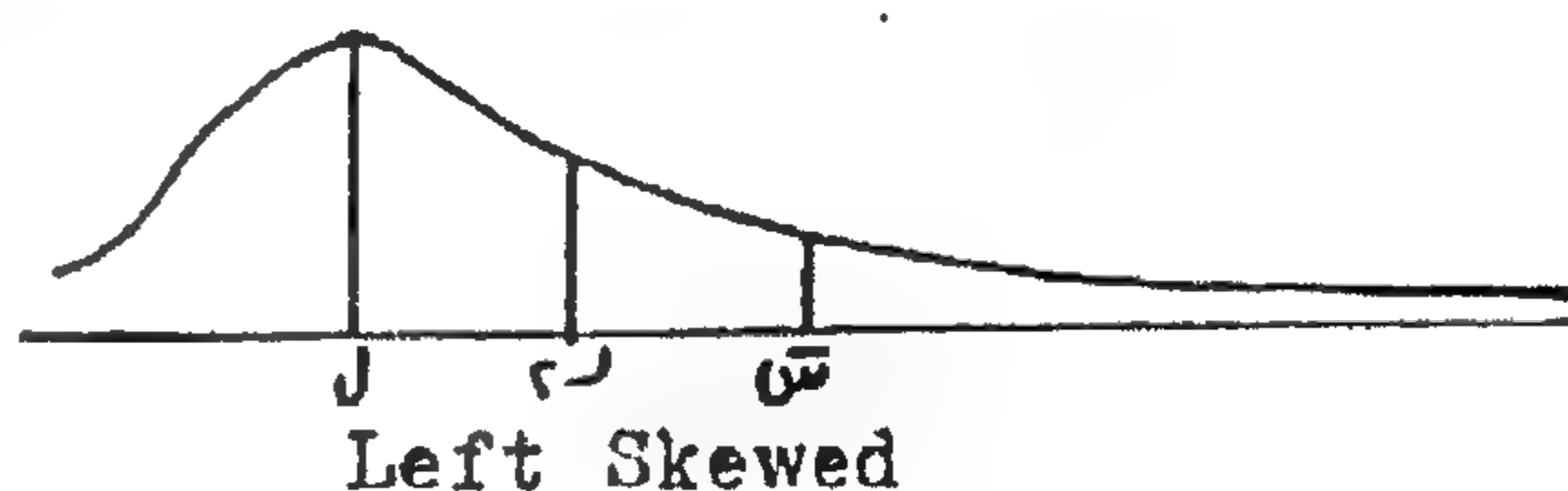
المجتمع الملتوى هو ذلك المجتمع الذى يبتعد توزيع مفرداته عن التماثل ، حيث تختلف قيمة الوسط الحسابى عن قيمة الوسيط وعن قيمة المنوال لهذا التوزيع ، وذلك لأن هذا المجتمع يتكون من عدد قليل من المفردات ذات القيم الشاذة أو المتطرفة وعدد كبير من المفردات ذات القيم المتشابهة ( ١١ )

ويعرف الالتواء بأنه درجة عدم التماثل أو ابتعاد التوزيع عن التماثل ، وتتراوح قيمة معامل الالتواء بين  $\pm ١$  ، ومن ثم يوجد نوعان من الالتواء لتوزيع مفردات المجتمع الملتوى إحصائياً هما :

( ١٢ )

( ١ ) التواء موجب : Right Skewed .

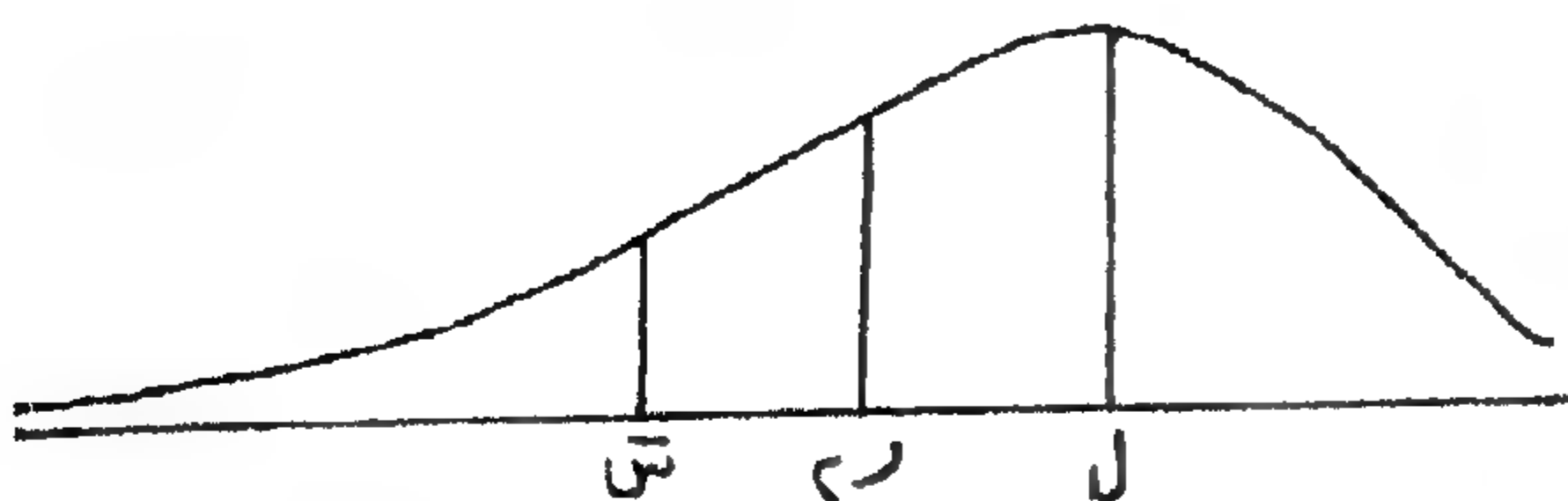
يتمثل الالتواء الموجب فى التوزيع الملتوى إلى جهة اليمين ، حيث يكون ذيل منحنى التوزيع أكبر من يمين الوسط الحسابى للتوزيع وبالتالي تكون قيمة الوسط الحسابى للمجتمع (  $\bar{x}$  ) أكبر من قيمة الوسط (  $\bar{y}$  ) وقيمة الوسيط أكبر من قيمة المنوال (  $L$  ) . ويحدث الالتواء الموجب إذا كان فى المجتمع عدد قليل من المفردات ذات القيم الكبيرة وعدد كثير من المفردات ذات القيم الصغيرة . ويتضح الالتواء الموجب من الشكل التالى :



( ب ) التواء سالب : Left Skewed .

يتمثل الالتواء السالب فى التوزيع الملتوى إلى جهة اليسار ، حيث يكون ذيل منحنى التوزيع أكبر على يسار الوسط الحسابى للتوزيع وبالتالي تكون قيمة الوسط الحسابى للمجتمع (  $\bar{x}$  ) أقل من قيمة

الوسيط (  $\bar{y}$  ) وقيمة الوسيط أقل من قيمة المنوال (  $L$  ) . ويحدث الالتواء السالب إذا كان فى المجتمع عدد قليل من المفردات ذات القيم الصغيرة وعدد كثير من المفردات ذات القيم الكبيرة . ويتضح الالتواء السالب من الشكل التالى ،



ويتم قياس قيمة معامل الالتواء الموجب أو السالب لتوزيع أى مجتمع بالقانون التالى :

معامل الالتواء =  $\frac{\text{العزم الثالث حول الوسط الحسابى}}{\sqrt{\text{مكعب العزم الثانى حول الوسط الحسابى}}}$

$$= \frac{\bar{y}^3}{\sqrt{\bar{y}^3}}$$

أو :

معامل الالتواء =  $\frac{\text{العزم الثالث حول الوسط الحسابى}}{(\text{الانحراف المعياري})^3}$

ويتحدد نوع الالتواء - الموجب أو السالب - على أساس نوع إشارة العزم الثالث ، حيث يكون الالتواء موجباً إذا كانت إشارة العزم الثالث موجبة ، ويكون الالتواء سالباً إذا كانت إشارة العزم الثالث سالبة .

ويرى الباحث أنه إذا توافرت الخصائص السابقة للتوزيع الملتوى فى توزيع مفردات المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة ، فإن ذلك يعنى أن المراجع أمام مجتمع محاسبى ملتوى ، ومن ثم يتحتم على المراجع استخدام مقاييس إحصائية خاصة تناسب طبيعة وخصائص المجتمع المحاسبى الملتوى ونوع الالتواء - سواء كان موجباً أو سالباً - فى مفردات هذا المجتمع وذلك عند بناء أسلوب المعاينة الاحصائى الذى يستخدمه فى مراجعة أى مجتمع محاسبى ملتوى ، بهدف تحقيق أهداف المراجعة الاختيارية فى التوصل إلى نتائج موضوعية ومأمونة تمثل حقيقة معالم المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة .

ب - د . محمد جلال أبو الدهب ، د . جامع مصطفى جامع ، ، مبادئ الاحصاء ، بدون ناشر أو مكان للنشر ، ١٩٧٠ ، ص ١٤٥ .

- Arkin Herbert Sampling methods for the Auditor : An Advanced treatment op.cit, pp. 70 & 240 - 242.

( ١١ ) Arkin Herbert , " Handbook of sampling For Auditing and Accounting " , op . cit . , pp . 58 - 59 .

( ١٢ ) يرجع فى تفصيل مقاييس الالتواء إلى :

١ - د . اسماعيل سليمان العوامى ، مرجع سابق ، ص ٢٩ - ٣٣ .

انطلاقاً مما تقدم يتساءل الباحث : هل المجتمعات المحاسبية المعاصرة هي مجتمعات متماثلة أم مجتمعات ملتوية إحصائياً ؟ للإجابة على هذا التساؤل : أوضح Arkin أن معظم توزيعات القيم المالية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية هي توزيعات تكرارية ملتوية إلى جهة اليمين ، تتصف بوجود عدد كبير من القيم المالية الصغيرة أو المتوسطة وعدد قليل من القيم المالية الكبيرة جداً ، حيث يقول ( ١٣ )

" Most distributions of the Values on accountiong records Constitute right skewed Frequency distributions, characterized by many small or moderate values accompanied by a Few very large values " .

كما قام الباحث بالسؤال والاستفسار من عدد كبير من المراجعين الممارسين للمهنة عن خصائص المجتمعات الكبيرة وذلك من حيث توزيع القيم المالية لمفردات هذه المجتمعات ، حيث اتضح أن معظم المجتمعات المحاسبية الخاضعة للمراجعة الآن تحتوى على عدد كبير من المفردات المتشابهة ذات القيم المالية الصغيرة كما تحتوى في نفس الوقت على عدد قليل من المفردات الشاذة ذات القيم المالية الكبيرة الأمر الذي يؤكد أن معظم المجتمعات المحاسبية المعاصرة هي مجتمعات ملتوية إحصائياً ومن نوع الالتواء الموجب .

ولذلك يرى Arkin أن التواء توزيعات المجتمعات المحاسبية يتطلب من المراجع استخدام مقاييس خاصة بهدف التوصل إلى عينة ممثلة للمجتمع المحاسبى الملتوى الخاضع للمراجعة بحيث تحتوى هذه العينة على مفردات من القيم المالية الصغيرة « العادية أو الشائعة » ومفردات من القيم المالية الكبيرة « المتطرفة أو الشاذة » ، في التوزيع ، وذلك حتى يتمكن المراجع من التوصل إلى نتائج موضوعية ودقيقة تمثل حقيقة المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة ( ١٤ )

وعن طبيعة وخصائص الأخطاء في المجتمعات المحاسبية الكبيرة الخاضعة للمراجعة اتضح للباحث من الاطلاع على بعض المراجع العلمية ومن الاستفسار من بعض المحاسبين والمراجعين المشتغلين بمهنة المحاسبة والمراجعة مايل :

١ - ندرة حدوث الأخطاء في المجتمعات المحاسبية الكبيرة نظراً لاهتمام الوحدات المحاسبية الكبيرة بتصميم وتطبيق أنظمة قوية للرقابة الداخلية تمنع حدوث أو تكرار الأخطاء المحاسبية والمستندية وغيرها ، ومن ثم أصبحت الدقة هي القاعدة والخطأ هو الاستثناء في ظل الاتجاه المعاصر نحو تعميم استخدام المحاسبة الالكترونية في تشغيل البيانات وإعداد الحسابات . ولذلك يرى Arkin أن الأخطاء في المجتمعات المحاسبية هي أحداث نادرة ، وأن التوزيع البواسونى Poisson Distribution هو المقياس الإحصائى الملائم لقياس قيمة هذه الأخطاء النادرة من العينة وتعميم النتائج على المجتمع

المحاسبى الخاضع للمراجعة ( ١٥ )

٢ - أن معظم الأخطاء الشائعة في المجتمعات المحاسبية هي أخطاء مالية تمثل زيادة أو مغالاة في القيم الدفترية عن القيم الحقيقية Overstatements لمفردات المجتمع ، ويرجع سبب حدوث معظم هذه الأخطاء إلى الخطأ في تطبيق مبادئ المحاسبة . أما الأخطاء المالية التى تمثل نقصاً في القيم الدفترية عن القيم الحقيقية Understate-ments لمفردات المجتمع المحاسبى فهي أخطاء قد ينعدم حدوثها لأنها ترجع إلى سهو أو خطأ في التقديرات المحاسبية لبعض المفردات دون قصد وغالباً ما تصححها المراجعة الداخلية ( ١٦ )

يستنتج الباحث مما سبق أن طبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية المعاصرة الخاضعة للمراجعة تتحدد من الوجهة الإحصائية السليمة فيما يلي :

١ - أن معظم المجتمعات المحاسبية الكبيرة هي مجتمعات ملتوية التواء موجباً ، حيث يتكون المجتمع المحاسبى المعاصر من عدد كبير من المفردات أو الحسابات ذات القيم المالية الصغيرة أو المتوسطة وعدد قليل من المفردات أو الحسابات ذات القيم المالية الكبيرة جداً .

٢ - ندرة حدوث الأخطاء في المجتمعات المحاسبية الكبيرة ، ومن ثم يخضع قياس قيمة هذه الأخطاء لتوزيع بواسون باعتباره المقياس الإحصائى الملائم لتقييم سلوك الأحداث النادرة ، كما أن معظم هذه الأخطاء هي أخطاء بالزيادة في القيم الدفترية عن القيم الحقيقية لمفردات المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة .

وفي إطار الخصائص السابقة يتساءل الباحث : ما هو أسلوب المعاينة الإحصائى الملائم لمراجعة المجتمع المحاسبى الملتوى نادر الأخطاء ؟

## المبحث الثانى

### استخدام أسلوب المعاينة النقدية في مراجعة المجتمع المحاسبى الملتوى

اتفق للباحث من دراسة طبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية من الناحية الإحصائية أن توزيع القيم المالية للمفردات في معظم المجتمعات المحاسبية الكبيرة هو توزيع ملتوى موجب ، كما أن الأخطاء في هذه المجتمعات هي أحداث نادرة ، الأمر الذى يحتم ضرورة قيام ثورة علمية ضد الأساليب التقليدية للمعاينة الإحصائية المستخدمة حالياً في المراجعة والتي تبنى على افتراض تماثل مفردات المجتمع المحاسبى وافتراض تكرار حدوث الأخطاء في جميع المجتمعات ومن ثم الاستعانة بمقاييس التوزيع الطبيعى في بناء أساليب المعاينة الإحصائية المستخدمة في مراجعة جميع المجتمعات المحاسبية واعتبار المستند أو القيد المحاسبى أو الحساب هو وحدة

( ١٥ ) يرجع في تفصيل التوزيع البواسونى إلى :

- Arkin Herbert, «Sampling methods for the Auditor : An Advanced Treatmetn», op.cit, p. 122.

- د . محمد فتحي محمد على ، مرجع سابق ، ص ١٦٦ - ١٧٧ .

( ١٦ ) Johnson Raymond N., op. cit, pp. 58 - 59.

( ١٣ ) Arkin Herbert, "Handbook of sampling for sampling ofr Auditing and Accounting", oP. Cit., P. 59.

( ١٤ ) Ibid, pp. 58 - 60

المبالغ النقدية التي تتضمنها هذه المستندات أو القيود أو الحسابات .

## ٢ - وحدة المعاينة : Sampling Unit

تتمثل وحدة المعاينة طبقاً لأسلوب المعاينة النقدية في الوحدة النقدية الواحدة سواء الجنيه أو الدولار أو غيره من وحدات العملة المستخدمة في التسجيل المحاسبي بالدفاتر ، فالمستند الذي يتضمن مبلغ ١٠٠ جنيه يتكون من ١٠٠ وحدة معاينة ، وذلك بعكس الأسلوب التقليدي للمعاينة حيث ينظر إلى المستند أو القيد المحاسبي أو الحساب على أنه وحدة معاينة بغض النظر عن المبلغ المالي أو النقدي الذي يتضمنه هذا المستند أو القيد أو الحساب .

انطلاقاً مما تقدم يمكن تعريف أسلوب المعاينة النقدية بأنه : منهج استخدام الوحدة النقدية في إجراء المعاينة الإحصائية لمجتمع الوحدات النقدية المسجلة بالمستندات أو القيود المحاسبية أو الحسابات التي يتكون منها المجتمع المحاسبي الكبير ، المتماثل أو الملتوي ، الخاضع للمراجعة .

وإذا كان المراجع لا يجد صعوبة في استخدام مقاييس التوزيع الإحصائي الطبيعي أو المعتدل في بناء أسلوب المعاينة النقدية الملائم لمراجعة المجتمعات المحاسبية المتماثلة وإن كانت هذه المجتمعات غير منتشرة في الواقع العملي للوحدات المحاسبية الكبيرة الخاضعة للمراجعة ، فإن الصعوبة البالغة التي تواجه المراجع الآن هي ضرورة البحث عن مقاييس إحصائية خاصة ، غير متحيزة وغير طبقية ، لبناء أسلوب المعاينة النقدية الملائم لطبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية الكبيرة الملتوية وهي معظم المجتمعات المحاسبية المعاصرة الخاضعة للمراجعة .

ولتذليل الصعوبات السابقة يرى الباحث إمكانية بناء منهج علمي لاستخدام المعاينة النقدية في مراجعة المجتمعات المحاسبية الكبيرة الملتوية ، ارتكازاً على المقاييس الإحصائية الملائمة لطبيعة وخصائص هذه المجتمعات وكذا طبيعة وخصائص الأخطاء التي تتضمنها ، وذلك على النحو التالي :

أولاً : تحديد حجم المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة : يتمثل حجم المجتمع المحاسبي (ج) في مجموع القيم المالية للحسابات أو السجلات أو المستندات مثل مجموع القيم المالية لأرصدة الحسابات المسجلة بدفاتر الأستاذ وذلك بالنسبة لمجتمع الحسابات ، أو في مجموع المبالغ المسجلة بفواتير المبيعات بالنسبة لمجتمع المبيعات أو في مجموع المبالغ المسجلة بفواتير المشتريات بالنسبة لمجتمع المشتريات ، أو في مجموع القيم المالية لأرصدة بطاقات الصنف للخامات والمهمات والبضائع بالمخازن وشهادات الغير عن المخزون للوحدة المحاسبية والموجود لدى الغير وذلك بالنسبة لمجتمع المخزون .. الخ ، ومن ثم تستخرج القيمة المالية أو النقدية الإجمالية لأي مجتمع محاسبي من واقع الحسابات أو السجلات أو المستندات التي يحصل عليها المراجع من داخل وخارج الوحدة المحاسبية محل المراجعة .

## المنهج العلمي لاستخدام المعاينة النقدية

### في مراجعة المجتمعات المحاسبية الملتوية

المعاينة بغض النظر عن القيم المالية لهذه المفردات وكلها افتراضات خاطئة لا تلائم الخصائص الإحصائية للمجتمعات المحاسبية الخاضعة للمراجعة والتي سبق أن أوضحها الباحث .

وتصحيحاً لما تقدم اهتم المراجعون بضرورة تطوير أساليب المعاينة الإحصائية لتلائم طبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية المعاصرة الخاضعة للمراجعة وطبيعة وخصائص الأخطاء التي تتضمنها هذه المجتمعات ، ومن ثم ظهر حديثاً أسلوب جديد للمعاينة يركز على استخدام الوحدة النقدية كوحدة معاينة بدلاً من المستند أو القيد المحاسبي أو الحساب حيث انتقلت دائرة اهتمام المراجع من مجتمع المستندات أو القيود المحاسبية أو الحسابات إلى مجتمع الوحدات النقدية أو القيم المالية المسجلة بهذه المستندات أو القيود أو الحسابات ، وذلك بهدف بناء أسلوب المعاينة الإحصائي الملائم لطبيعة وخصائص توزيع قيم المفردات والأخطاء في المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة . وتحقيقاً لهذا الهدف ظهر في السبعينيات من القرن الحالي أسلوب المعاينة بالوحدة الدولارية Dollar Unit Sampling أو المعاينة بالوحدة النقدية Monetary Unit Sampling (١٧) وذلك لمراجعة المجتمعات المحاسبية الكبيرة . وأسلوب المعاينة الدولارية أو النقدية هو أسلوب جديد لتحديث أو تطوير ركائز نظرية المعاينة الإحصائية المستخدمة في المحاسبة والمراجعة وذلك بالنسبة لمفهوم المجتمع المحاسبي ووحدة المعاينة كما يلي : ( ١٨ )

### ١ - المجتمع المحاسبي : Accounting Population

يتمثل المجتمع المحاسبي طبقاً لأسلوب المعاينة النقدية في مجموع الوحدات النقدية - سواء بالدولار أو بالجنيه أو بغيره من وحدات العملة الأخرى - المسجلة بالمستندات أو بالقيود المحاسبية أو بالحسابات التي يتكون منها المجتمع المحاسبي ، حيث تكون كل وحدة نقدية كالل دولار أو الجنيه أو غيره من العملة المستخدمة في التسجيل المحاسبي للعمليات المالية والاقتصادية بالدفاتر هي بمثابة مفردة في المجتمع المحاسبي فمثلاً إذا كان رصيد حساب المخزون هو ١٠٠٠ جنيه فمعنى ذلك أن مجتمع حسابات المخزون السلمي يتكون من ١٠٠٠ مفردة ، وكل مفردة هي جنيه واحد أي وحدة نقدية واحدة ، وذلك بعكس الأسلوب التقليدي للمعاينة المستخدم حالياً في المراجعة حيث ينظر إلى المجتمع المحاسبي على أنه يتمثل في مجموع عدد المستندات Vouchers أو القيود المحاسبية Entries أو الحسابات Accounts الموجودة بالوحدة المحاسبية بغض النظر عن

(1) Ibid, PP. 111 - 112.

(١٧) Arkin Herbert, «Sampling methods For the Auditor : An Advanced treatment», Op. cit., P. 111.

ثانيا : تحديد حجم العينة النقدية المناسب لتمثيل المجتمع المحاسبي :

يتمثل حجم العينة النقدية المناسب لتحقيق أهداف المراجعة في عدد الوحدات النقدية أو القيم المالية التي يجب سحبها من مجموع الوحدات النقدية أو القيم المالية للمجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة وذلك لأغراض فحص وتقييم هذه العينة وتعميم نتائجها على هذا المجتمع .

ولتحديد حجم العينة النقدية المناسب لمراجعة المجتمعات المحاسبية المتتوية ، يجب على المراجع اتباع الخطوات التالية :

#### ١ - تحديد عدد الأخطاء من عينة مبدئية :

أوضح الباحث أن وحدة المعاينة النقدية هي وحدة نقدية واحدة سواء دولار واحد أو جنيه واحد .. الخ ، ويرى Arkin أن وحدة المعاينة النقدية تتصف بصفة واحدة من اثنتين : إما أن يكون الدولار أو الجنيه المسجل بالدفاتر صحيح أى لا يحتوى على أخطاء ، وإما أن يكون الدولار أو الجنيه المسجل بالدفاتر خاطئا بالزيادة أى مسجل بالدفاتر بمبلغ أكبر من المبلغ الحقيقى Overstatement value ولا يمكن أن يكون خاطئا بالنقص أى مسجل بالدفاتر بمبلغ أقل من الحقيقة Understatement value أى أقل من دولار أو جنيه لأن وحدة المعاينة النقدية لا يمكن أن تقل عن دولار أو جنيه واحد ، ولذلك تهتم المعاينة النقدية بكشف الأخطاء - بالزيادة في القيم المالية الدفترية عن القيم المالية الحقيقية للمجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة (١٩) ويتطلب تحديد حجم العينة النقدية المناسب للمراجعة ضرورة تقدير قيمة الأخطاء التى أدت إلى زيادة القيم المالية الدفترية عن القيم المالية الحقيقية للمجتمع المحاسبى ، كما أن تقدير قيمة الأخطاء يتطلب أولا تحديد عدد الأخطاء (س) من خلال فحص عينة عشوائية مبدئية نسبيا لا تقل عن ٥٠ وحدة نقدية لمجتمع محاسبى كبير نسبيا لا يقل عن ١٠٠٠ وحدة نقدية ويتوصل المراجع من فحص العينة المبدئية إلى أحد احتمالين : ( ٢٠ )

الاحتمال الأول : عدم وجود أخطاء بالزيادة في المبالغ الدفترية عن

المبالغ الحقيقية لمفردات العينة النقدية . أى أن حجم العينة خال تماما من الأخطاء حيث المبالغ الدفترية تساوى المبالغ الحقيقية ، ومن ثم يتحدد حجم العينة المناسب في هذه المجتمعات المحاسبية بما لا يقل عن ٥٠ وحدة نقدية .

الاحتمال الثانى : وجود أخطاء بالزيادة في المبالغ الدفترية عن المبالغ الحقيقية لمفردات العينة النقدية . لذلك يجب على المراجع تحديد حجم عينة أكبر من الحد الأدنى للعينة النقدية في الاحتمال الأول بحيث لا يقل عن ١٠٠ وحدة نقدية .

٢ - القياس البواسونى لقيمة عدد الأخطاء في العينة المبدئية : أوضح الباحث فيما سبق أن الأخطاء في المجتمعات المحاسبية الكبيرة هي أحداث نادرة ، ومن ثم يخضع قياس قيمة هذه الأخطاء لتوزيع بواسون باعتباره المقياس الاحصائى الملائم لوصف سلوك الأحداث نادرة الحدوث في المجتمع الاحصائى .

وتستخرج قيمة بواسون (ب) القصوى لعدد الأخطاء في العينة بدرجة ثقة ٩٥٪ من جدول توزيع البواسونى المتجمع التالى ( ٢١ )

ويضيف البعض أن توزيع بواسون هو توزيع ملترى إلى اليمين ، ولذلك يناسب هذا التوزيع خاصية الالتواء في المجتمعات المحاسبية الكبيرة ومن ثم يفيد - علاوة على قياس القيمة القصوى لعدد الأخطاء في العينة - في تحديد حجم العينة النقدية المناسب لتمثيل حقيقية معالم المجتمع المحاسبى المتتوى ( ٢٢ )

٣ - قياس القيمة المالية القصوى للأخطاء المقبولة في المجتمع المحاسبى :

يتطلب قياس القيمة المالية القصوى للأخطاء (خ) المقبولة والتي يجب أن تعدل بها القيم المالية الدفترية للوصول إلى القيم المالية الحقيقية لأرصدة حسابات المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة ضرورة توافر المعلومات التالية :

- حجم المجتمع المحاسبى بالوحدات النقدية (ج) .
- عدد الأخطاء في العينة (س) .

عدد الأخطاء في العينة (س)	قيمة بواسون لعدد الأخطاء بثقة ٩٥٪ (ب)
صفر	٣
١	٤٫٧
٢	٦٫٢
٣	٧٫٦
٤	٩

(٢١) Ibid, p. 122.

(٢٢) Ibid, p. 122 - 123.

(١٩) Ibid, P. 114.

(٢٠) Ibid, PP. 116 - 120 & pp. 173 - 174.



## المنهج العلمي لاستخدام المعاينة النقدية

### في مراجعة المجتمعات المحاسبية المتتوية

- قيمة بواسون لعدد الأخطاء في العينة (ب)  
- حجم العينة المبدئية (ن) لا يقل عن ٥٠ وحدة نقدية .  
∴ القيمة المالية القصوى للأخطاء المقبولة في المجتمع المحاسبى :

$$خ = ج \times \frac{ب}{ن}$$

ويلاحظ أن القيمة المالية القصوى للأخطاء المقبولة في المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة تتحدد على أساس أحد الافتراضين: (٢٢)

الافتراض الأول : أن نتيجة فحص العينة هي عدم وجود أخطاء بالزيادة في القيم المالية الدفترية عن القيم المالية الحقيقية لمفردات العينة . حيث أن :

$$س = صفر ∴ ب = ٢$$

فإذا فرض أن الرصيد الدفترى لمجتمع حسابات المخزون هو ١٠٠٠٠٠ جنيه ، وأن حجم العينة ١٠٠ جنيه ، وأن نتيجة فحص العينة هي عدم وجود أخطاء ، وأن مستوى الثقة في القيم المالية الدفترية للمجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة هو ٩٥٪ فإن :

$$ج = ١٠٠٠٠٠ \text{ جنيه} ، ن = ١٠٠ \text{ جنيه} ، س = صفر ∴ ب = ٢ \text{ بثقة } ٩٥\%$$

$$∴ خ = ج \times \frac{ب}{ن}$$

$$= \frac{٢}{١٠٠} \times ١٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠ \text{ جنيه} .$$

وبذلك يتضح من نتيجة فحص العينة أنه يحتمل بثقة ٩٥٪ وخطأ ٥٪ أن يكون الرصيد الدفترى لمجتمع حسابات المخزون أكبر من الرصيد الحقيقى بمبلغ لا يزيد على ٢٠٠٠ جنيه يمثل القيمة المالية القصوى للأخطاء المقبولة في هذا المجتمع والتي لا تقلل من أمانة القوائم المالية ، أما إذا ظهرت أخطاء تزيد عن هذا المبلغ فإنها تعتبر أخطاء غير مقبولة .

الافتراض الثانى : أن نتيجة فحص العينة هي وجود خطأ واحد أو

أكثر بالزيادة في القيم المالية الدفترية عن القيم المالية الحقيقية لمفردات العينة . حيث أن :

$$س = ١ \text{ أو أكثر} ∴ ب = ٤,٧ \text{ أو أكثر} \\ \text{فإذا فرض أن :}$$

$$ج = ١٠٠٠٠٠ \text{ جنيه} ، ن = ١٠٠ \text{ جنيه} ، س = ١ ∴ ب = ٤,٧ \text{ بثقة } ٩٥\% .$$

$$∴ خ = ج \times \frac{ب}{ن}$$

$$= \frac{٤,٧}{١٠٠} \times ١٠٠٠٠٠ = ٤٧٠٠ \text{ جنيه} .$$

وبذلك يتضح من نتيجة فحص العينة أنه يحتمل بثقة ٩٥٪ وخطأ ٥٪ أن يكون الرصيد الدفترى لمجتمع حسابات المخزون أكبر من الرصيد الحقيقى بمبلغ لا يزيد على ٤٧٠٠ جنيه يمثل القيمة المالية القصوى للأخطاء المقبولة في هذا المجتمع والتي لا تقلل من أمانة القوائم المالية وإذا ظهرت أخطاء تزيد على هذا المبلغ فإنها تعتبر أخطاء غير مقبولة .

انطلاقاً مما تقدم يتحدد حجم العينة النقدية (ن) المناسب لمراجعة المجتمع المحاسبى المتتوى (ج) في إطار قيمة بواسون لعدد الأخطاء في العينة (ب) والقيمة المالية القصوى للأخطاء المقبولة في المجتمع المحاسبى (خ) وذلك وفقاً للمعادلة التالية :

$$∴ خ = ج \times \frac{ب}{ن}$$

$$∴ ن = \frac{ج \times ب}{خ}$$

يتضح للباحث مما تقدم أن أسلوب المعاينة النقدية قد أهتم بتحديد الحد الأدنى لحجم العينة النقدية اللازم لتمثيل المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة وذلك بعد قيام المراجع بفحص عينة عشوائية مبدئية لا تقل عن ٥٠ وحدة نقدية . فإذا أسفرت نتيجة فحص هذه العينة المبدئية عن عدم اكتشاف أخطاء فإن الحد الأدنى لحجم العينة اللازم لا يقل عن ٥٠ وحدة نقدية ، أما إذا أسفرت فحص العينة المبدئية عن اكتشاف خطأ واحد أو أكثر فإن الحد الأدنى لحجم العينة اللازم للمراجعة لا يقل عن ١٠٠ وحدة نقدية . ويقترح الباحث تحديد حجم العينة النقدية المناسب لتمثيل المجتمع المحاسبى الكبير الخاضع للمراجعة وذلك عن طريق تكبير الحد الأدنى لحجم العينة الذى حدده أسلوب المعاينة النقدية وفقاً لجداول احصائية (٢٤) معدة لهذا الغرض . وفى حالتى اكتشاف أو عدم اكتشاف أخطاء نتيجة فحص العينة المبدئية ، وذلك بإضافة

(٢٢) Ibid, pp. 122 - 125.

(٢٤) يرجع إلى الجداول الاحصائية لتحديد حجم العينة لأغراض المراجعة في :

- Arkin Herbert, «Handbook of sampling for Auditing and Accounting», op.cit., pp. 334 - 335.

حيث يتحدد حجم العينة الاحصائية وفقاً لمفهوم المعاينة بقصد التقدير Estimation sampling for Attributes من واقع جدول الاحصائية للمعاينة على أساس توافر العناصر والمؤشرات التالية :

(١) حجم المجتمع المحاسبى	1- Accounting population size
(ب) معدل الخطأ المتوقع	Expected Rate of Occurrence
(ج) معدل دقة العينة	Sample precision Rate
(د) مستوى الثقة	Confidence Level

وحدات نقدية زيادة إلى الحد الأدنى لحجم العينة محسوبة بنسبة القيمة المالية القصى للأخطاء المقبولة في المجتمع المحاسبي كما تحددت من العينة المبدئية إلى القيمة المالية الإجمالية للمجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة ، ومن ثم يتحدد حجم العينة المعدل المناسب للمراجعة بحيث يكون كافياً لاكتشاف الأخطاء وممثلاً لحجم المجتمع المحاسبي وذلك وفقاً للمعادلات التالية :

- إذا أسفرت نتيجة فحص العينة المبدئية عن عدم وجود أخطاء :

$$N = 50 + \left( \frac{C}{c} \times \frac{B}{b} \right)$$

- إذا أسفرت نتيجة فحص العينة المبدئية عن وجود أخطاء :

$$N = 100 + \left( \frac{C}{c} \times \frac{B}{b} \right)$$

ثالثاً : اختيار مفردات العينة النقدية :

بعد تحديد حجم العينة النقدية المناسب لتمثيل المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة ، يقوم المراجع باختيار مفردات هذه العينة من المجتمع المحاسبي محل المراجعة وفقاً لمتطلبات المعاينة على النحو التالي : ( ٢٥ )

١ - تحديد قيمة فترة المعاينة : Sampling Interval

$$F = \frac{C}{N}$$

حيث أن : N

F = قيمة فترة المعاينة بالوحدات النقدية

C = حجم المجتمع المحاسبي بالوحدات النقدية

N = حجم العينة النقدية

فإذا كان المجتمع المحاسبي للمخزون يتكون من ٣٦٠٠٠٠ جنيه ، وأن حجم العينة النقدية المناسب للمراجعة هو ٢٠٠ جنيه فإن قيمة فترة المعاينة = ٣٦٠٠٠٠ ÷ ٢٠٠ = ١٨٠٠ جنيه وهذا يعنى أن كل ١٨٠٠ جنيه تمثل فترة معاينة .

٢ - الاختيار المنتظم لمفردات العينة : Systematic selection

بعد تحديد قيمة فترة المعاينة ، يقوم المراجع باختيار مفردات العينة النقدية من المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة وفقاً للترتيب المنتظم التالي :

( ١ ) يتم إعداد كشف بالقيم المالية لمفردات المجتمع المحاسبي من واقع المفردات أو الوحدات الطبيعية Physical Units لهذا المجتمع كالمستندات أو الحسابات .. الخ ، وأن يعطى رقماً متسلسلاً لكل مفردة وذلك ابتداء من أول مفردة حتى آخر مفردة في المجتمع المحاسبي .

( ب ) يتم التجمع التصاعدي Cumulatively للقيم المالية لمفردات المجتمع المحاسبي وترصيدها أولاً بأول ، وذلك ابتداء من أول مفردة

حتى آخر مفردة في المجتمع ، حيث يكون الرصيد النهائي لكشف المفردات هو إجمالى القيم المالية لمفردات المجتمع المحاسبي ، كما تكون القيمة بين بداية ونهاية الرصيد المتجمع الصاعد لكل مفردة من القيم المالية لمفردات المجتمع بمثابة وحدة معاينة في الرصيد المتجمع الصاعد .

( جـ ) يتم اختيار قيمة أول مفردة في العينة بطريقة عشوائية بحيث تقع هذه القيمة المختارة داخل وحدى قيمة فترة المعاينة أى بين الحد الأدنى والحد الأعلى لقيمة فترة المعاينة ، ثم تكشف عن موقع القيمة المختارة عشوائياً داخل حدود وحدات المعاينة في الرصيد المتجمع الصاعد أمام كل مفردة لنصل إلى القيمة المالية للمفردة أو رصيد الحساب المقابل حيث يمثل قيمة المفردة الأولى المختارة في العينة ( ن<sup>١</sup> ) .

( د ) يتم اختيار قيمة ثانية مفردة في العينة بعد ذلك عن طريق إضافة قيمة فترة المعاينة إلى القيمة المالية للمفردة أو رصيد الحساب الذى وقع عليه الاختيار كأول مفردة في العينة ، ثم تكشف عن موقع هذا المجموع داخل حدود وحدات المعاينة في الرصيد المتجمع الصاعد أمام كل مفردة لنصل إلى القيمة المالية للمفردة أو رصيد الحساب المقابل حيث قيمة المفردة الثانية المختارة في العينة ( ن<sup>٢</sup> ) . ثم يتم اختيار قيمة ثالث مفردة في العينة ( ن<sup>٣</sup> ) وذلك عن طريق إضافة قيمة فترة المعاينة إلى القيمة المالية للمفردة أو الحساب الذى وقع عليه الاختيار كثنائى مفردة في العينة ، وهكذا بهذه الطريقة المنتظمة يتم اختيار باقى مفردات العينة حتى آخر مفردة من حجم العينة ( ن ن ) .

ويمكن صياغة معادلات محددة لاختيار مفردات العينة بافتراض أن القيمة العشوائية لبداية اختيار مفردات العينة هي ( ش ) وأن قيمة فترة المعاينة هي ( ف ) وأن حجم العينة هو ( ن ) ، فإنه يتم اختيار مفردات العينة من مفردات المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة بطريقة منتظمة ابتداء من أول مفردة في العينة ( ن<sup>١</sup> ) ثم المفردة ( ن<sup>٢</sup> ) وحتى المفردة الأخيرة من حجم العينة النقدية .... ( ن ن ) وذلك وفقاً للمعادلات التالية :

ن<sup>١</sup> = ش ( اختيار عشوائى لهذا المبلغ داخل وحدى فترة المعاينة ) .

ن<sup>٢</sup> = ش + ف

ن<sup>٣</sup> = ش + ٢ ف

ن<sup>٤</sup> = ش + ٣ ف

ن<sup>٥</sup> = ش + ف ( ن - ١ ) .

ثم يقوم المراجع بالكشف عن موقع قيمة كل مفردة ( ن<sup>١</sup> ، ن<sup>٢</sup> ، ن<sup>٣</sup> ... حتى ن ن ) داخل حدود وحدات المعاينة في الرصيد المتجمع الصاعد حيث يختار المفردة أى القيمة المالية أو رصيد الحساب الذى يقع داخل فترة المعاينة في الرصيد المتجمع الصاعد للقيم المالية لمفردات المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة .



## المنهج العلمي لإستخدام المعاينة النقدية

### في مراجعة المجتمعات المحاسبية المتنوعة

ويمكن توضيح هذه الطريقة المنتظمة في اختيار مفردات العينة النقدية من الجدول التالي: (٢٦)

علماً بأن حجم العينة النقدية هو ٢٠٠ دولار، وأن القيمة العشوائية لبداية اختيار مفردات العينة (ش) هو ١٥٠ دولار، وتطبيقاً لأسلوب المعاينة النقدية على بيانات الجدول السابق، فإننا نستنتج المعلومات التالية:

(١) حجم المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة هو ٣٦٠٠٠٠ دولار، وأن قيمة فترة المعاينة  $360000 \div 200 = 1200$  دولار.

(ب) تم اختيار مفردات العينة النقدية من المجتمع المحاسبي لحسابات عناصر المخزون كمايلي:

- المفردة الاولى من العينة النقدية لحسابات عناصر المخزون:

ن ١ = ش داخل حدى فترة المعاينة .

= ١٥٠ دولار، وهذا المبلغ يقع داخل حدى وحدة

المعاينة في الرصيد المتجمع، الصاعد من ١ - ٢٠٠

وأمام الحساب رقم ١١٤٦ برصيد ٢٠٠ دولار هو قيمة

المفردة الاولى من العينة .

- المفردة الثانية من العينة النقدية لحسابات عناصر المخزون:

ن ٢ = ش + ف

= ١٥٠ + ٢٠٠

= ١٣٥٠ دولار، وهذا المبلغ يقع داخل حدى وحدة

المعاينة في الرصيد المتجمع الصاعد من ٧٥١ - ١٣٥٠

وأمام الحساب رقم ١١٤٩ برصيد ٦٠٠ دولار هو قيمة

المفردة الثانية من العينة .

أرقام وحسابات عناصر المخزون (مفردات المجتمع)	رصيد الحساب بالدولار	الرصيد المتجمع الصاعد	حدود وحدات المعاينة في الرصيد المتجمع الصاعد	المفردات المختارة في العينة النقدية (١)
١١٤٦	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠ - ١	حـ / ١١٤٦
١١٤٧	٥٠٠	٧٠٠	٧٠٠ - ٢٠١	
١١٤٨	٥٠	٧٥٠	٧٥٠ - ٧٠١	
١١٤٩	٦٠٠	١٣٥٠	١٣٥٠ - ٧٥١	حـ / ١١٤٩
١١٥٠	١٠٠	١٤٥٠	١٤٥٠ - ١٣٥١	
١١٥١	٤٠	١٤٩٠	١٤٩٠ - ١٤٥١	
١١٥٢	٥٠	١٥٤٠	١٥٤٠ - ١٤٩١	
١١٥٣	٣٠٠	١٨٤٠	١٨٤٠ - ١٥٤١	
.....	...	.....		
.....	...	.....		
	٣٦٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠		

اختيار مفردات العينة النقدية وذلك لسرعة حصر عدد المفردات المختارة والقيمة المالية لكل مفرد في العينة اختصاراً لوقت المراجع

Ibid, pp. 113 - 114. (٢٦)

أضاف الباحث العمود الأخير «المفردات المختارة في العينة النقدية» إلى جدول

- المفردة الثالثة من العينة النقدية لحسابات عناصر المخزون :

$$ن = ٢ + ش + ف$$

$$= ١٥٠ + (٢ \times ١٢٠٠)$$

= ٢٥٥٠ دولاراً ، وهذا المبلغ يقع داخل مدى وحدة

المعينة في الرصيد المتجمع الصاعد من ..... - .....

وأمام حساب رقم ..... برصيد ..... دولار هو قيمة

المفردة الثالثة من العينة . وهكذا حتى يتم اختيار

المفردة الأخيرة من العينة .

- المفردة الأخيرة من العينة النقدية لحسابات عناصر المخزون :

$$ن = ٣٠٠ + ش + ف (١ - ن)$$

$$= ١٥٠ + (٢٩٩ \times ١٢٠٠)$$

= ٣٥٨٨٠٠ دولار ، وهذا المبلغ يقع داخل مدى وحدة

المعينة ..... وأمام الحساب رقم ..... برصيد .....

دولار وهو قيمة المفردة الأخيرة رقم ٣٠٠ من العينة

النقدية .

ويلاحظ أنه يتم فحص الرصيد الدفترى بالكامل لكل مفردة من مفردات العينة النقدية المختارة لتمثيل حقيقة معالم المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة ، وذلك على الرغم من أن وحدة المعينة هي وحدة نقدية واحدة سواء دولار أجنبي واحد ... إلخ ، وهذا أمراً منطقياً لأن كل وحدة نقدية من وحدات المعينة تمثل مفردة طبيعية ذات قيمة مالية مختارة من مجموع القيم المالية للمفردات الطبيعية بالمجتمع المحاسبي سواء كانت هذه المفردات هي مستندات أو قيود محاسبية أو أرصدة حسابات ، ومن ثم يخضع للفحص كل القيمة المالية المسجلة بالمستند أو القيد أو الحساب المختار في العينة النقدية لتمثيل المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة .

رابعاً - فحص مفردات العينة النقدية وتقييم النتائج :

بعد الانتهاء من اختيار مفردات العينة النقدية المناسبة ، يقوم المراجع بفحص هذه المفردات فحصاً شاملاً وذلك لتحديد القيمة المالية الفعلية للأخطاء ومقارنتها بالقيمة المالية القسوى المقدرة للأخطاء وفقاً للمقياس البواسوني لقيمة عدد الأخطاء من نفس العينة . فإذا أسفرت نتائج فحص العينة عن قيمة مالية فعلية للأخطاء تقل عن أو تساوي القيمة المالية المقدرة للأخطاء فعلى المراجع أن يتوقف عند هذا الحد مستخدماً هذه النتائج الفعلية دليلاً للإثبات . أما إذا كانت القيمة المالية الفعلية للأخطاء أكبر من القيمة المالية المقدرة للأخطاء فعلى المراجع أن يكبر حجم العينة النقدية بنسبة الزيادة في القيمة المالية الفعلية للأخطاء عن القيمة المالية المقدرة لهذه الأخطاء ثم يقوم بفحص حجم العينة النقدية الجديدة حتى يصل إلى نتائج فعلية للمراجعة يقتنع بها كدليل إثبات .

### نتائج وتوصيات البحث

تناول هذا البحث المنهج العلمي لاستخدام أسلوب المعينة النقدية في مراجعة المجتمعات المحاسبية الملتوية بالوحدات المحاسبية الكبيرة الخاضعة للمراجعة ، ارتكازاً على الخصائص الإحصائية لتوزيع القيم المالية لمفردات المجتمعات المحاسبية المعاصرة وكذا الخصائص الإحصائية للأخطاء التي يمكن أن تتضمنها هذه

المجتمعات ، وذلك بهدف تمكين المراجع من اختيار عينة ممثلة للمجتمع المحاسبي الملتوى تحقق نتائج مأمونة للمراجعة بالمنشآت الكبيرة . ولقد خلص الباحث في ختام هذه الدراسة إلى النتائج والتوصيات التالية :

أولاً - النتائج :

لقد توصل الباحث من هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

١ - تتصف معظم المجتمعات المحاسبية الكبيرة الخاضعة للمراجعة بالخصائص الهامة التالية :

(١) أن معظم المجتمعات المحاسبية المعاصرة ملتوية إحصائياً التواء موجباً . حيث يتكون المجتمع المحاسبي المعاصر من عدد قليل من المفردات ذات القيم المالية الكبيرة جداً وعدد كبير من المفردات ذات القيم المالية الصغيرة والمتوسطة ، الأمر الذي يؤكد خاصية الالتواء الموجب - أي إلى جهة اليمين - لمعظم المجتمعات المحاسبية الكبيرة ، كما ينفي خاصية التماثل إلى حد كبير في هذه المجتمعات ، مما يدفع بعدم ملازمة بل وخطأ استخدام أساليب المعينة الإحصائية المبينة على مقاييس التوزيع الطبيعي المتماثل في مراجعة جميع المجتمعات المحاسبية الكبيرة حيث يؤدي تعميم استخدام المقاييس المتماثلة في مراجعة جميع المجتمعات المحاسبية دون التفرقة بين المجتمعات المتماثلة والمجتمعات الملتوية إحصائياً إلى خطأ نتائج المراجعة في تمثيل حقيقة المجتمعات المحاسبية الملتوية ، وهذا الخطأ مازال شائعاً حتى الآن في الواقع المهني للمحاسبة والمراجعة .

(ب) ندرة حدوث الأخطاء في المجتمعات المحاسبية المعاصرة . ويرجع ذلك إلى الاهتمام المتعاظم بتصميم وتطبيق نظم قوية للرقابة الداخلية على جميع العمليات المالية والاقتصادية بالوحدات المحاسبية الكبيرة ، بالإضافة إلى الاستعانة بالمحاسبة الإلكترونية وبالكفاءات البشرية المؤهلة تأهيلاً علمياً معاصراً في تخطيط وتنفيذ النظم المحاسبية والرقابية مما يدفع بندرة حدوث الأخطاء وخاصة ذات الأثر المالي على القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي للوحدة المحاسبية الخاضعة للمراجعة . ولقد ترتب على خاصية ندرة حدوث الأخطاء في المجتمعات المحاسبية عدم ملازمة بل وخطأ استخدام المقاييس الإحصائية العادية المبينة على متوسطات النزعة المركزية ومقاييس التوزيع الطبيعي المتماثل والتقديرية الشخصية للمحاسبين والمراجعين في قياس أو تقدير القيمة المالية القسوى المقبولة لحدوث هذه الأخطاء النادرة في المجتمع المحاسبي الملتوي ، وهذا الخطأ أيضاً مازال شائعاً حتى الآن في الواقع المهني للمحاسبة والمراجعة .

٢ - يعتبر أسلوب المعينة النقدية من أنسب أساليب المعينة الإحصائية الملائمة لمراجعة المجتمعات المحاسبية الكبيرة وذلك للأسباب التالية :

(١) أن أسلوب المعينة النقدية يناسب خاصية الالتواء الموجب لتوزيع القيم المالية لمفردات المجتمعات المحاسبية الخاضعة للمراجعة حيث يضمن هذا الأسلوب تحديد حجم العينة النقدية المناسب لتمثيل حجم المجتمع المحاسبي ، كما يضمن اختيار مفردات العينة النقدية الملائمة لتمثيل التواء توزيع القيم المالية لمفردات هذا المجتمع

يقلل من أثرها المالي ومن خطورتها على القوائم المالية للوحدة المحاسبية محل المراجعة .

ثانياً - التوصيات :

يوصي الباحث في ضوء نتائج هذه الدراسة بمايلي :

١ - أن يقوم المراجع قبل تخطيط برنامج المراجعة بقياس خاصية الالتواء ( و ) للمجتمع المحاسبي الكبير الخاضع للمراجعة ، وذلك باستخدام العزم الثالث حول الوسط الحسابي ( ٣ ) وفقاً للمعادلة التالية :

$$و = \frac{\sum x^3}{\sum x^2 \sqrt{n}}$$

٢ - استخدام أسلوب المعاينة النقدية في مراجعة المجتمع المحاسبي الكبير المتلوي التواء موجباً . ويتم ذلك وفقاً للمنهج التالي :

( أ ) فحص عينة نقدية مبدئية لا تقل عن ٥٠ مفردة من القيم المالية الدفترية لمفردات المجتمع المحاسبي ، وذلك بهدف تحديد عدد الأخطاء بالزيادة ( س ) في القيم الدفترية عن القيم الحقيقية لمفردات هذه العينة .

( ب ) استخدام المقياس البواسوني ( ب ) في تقدير القيمة المالية القصوى لعدد الأخطاء المقبولة بالزيادة ( خ ) والمكتشفة من فحص العينة النقدية المبدئية ( ن ) في إطار خاصية ندرة حدوث الأخطاء في المجتمعات المحاسبية ( ج ) ، وذلك وفقاً للمعادلة التالية :

$$خ = ج \times \frac{ن}{ن - ١}$$

( جـ ) تحديد حجم العينة النقدية المناسبة لمراجعة المجتمع المحاسبي عند طريق تكبير الحد الأدنى لحجم العينة النقدية المبدئية بإضافة وحدات نقدية زيادة تحسب بنسبة القيمة المالية القصوى للأخطاء المقبولة في المجتمع المحاسبي نتيجة فحص العينة المبدئية إلى القيمة المالية الإجمالية لهذا المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة ، وذلك وفقاً للمعادلات التالية :

- في حالة عدم اكتشاف أخطاء نتيجة فحص العينة المبدئية ، فإن حجم العينة النقدية المناسبة لمراجعة المجتمع المحاسبي يتحدد وفقاً للمعادلة التالية :

$$ن = ٥٠ + \left( \frac{خ}{ع} \times \frac{٧٥}{ع} \right)$$

- في حالة اكتشاف أخطاء نتيجة فحص العينة المبدئية ، فإن حجم العينة النقدية المناسب لمراجعة المجتمع المحاسبي يتحدد وفقاً للمعادلة التالية :

$$ن = ١٠٠ + \left( \frac{خ}{ع} \times \frac{٧٥}{ع} \right)$$

ويلاحظ أنه كلما زادت القيمة المالية القصوى للأخطاء المقبولة نتيجة فحص العينة المبدئية ، كلما زاد حجم العينة النقدية المناسبة لتمثيل المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة ، كلما زادت ثقة

## المنهج العلمي لاستخدام المعاينة النقدية

### في مراجعة المجتمعات المحاسبية المتلوية

حيث تحتوي العينة النقدية المختارة على جميع المفردات ذات القيم المالية الكبيرة التي تساوي أو تزيد عن القيمة المالية لفترة المعاينة كما تحتوي العينة النقدية أيضاً على بعض المفردات ذات القيم المالية الصغيرة التي تقل عن القيمة المالية لفترة المعاينة وذلك على أساس نسبة قيمة كل مفردة إلى قيمة فترة المعاينة ، وهذا يؤكد اهتمام المعاينة النقدية بتطبيق مبدأ الأهمية النسبية في المراجعة وذلك عند اختيار مفردات العينة النقدية على أساس القيم المالية لتوزيع المفردات في المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة .

( ب ) أن أسلوب المعاينة النقدية يناسب خاصية ندرة حدوث الأخطاء في المجتمعات المحاسبية الخاضعة للمراجعة ، حيث يسمح هذا الأسلوب للمراجع باستخدام التوزيع الاحصائي البواسوني في قياس أو تقدير القيمة المالية القصوى للأخطاء المقبولة في المجتمع المحاسبي مقدماً ، باعتبار أن توزيع بواسون هو المقياس العلمي للملائم لوصف وتقييم سلوك الأحداث نادرة الحدوث .

( جـ ) أن أسلوب المعاينة النقدية يناسب خاصية الأخطاء بالزيادة . أي الأخطاء التي تؤدي إلى زيادة القيم المالية الدفترية عن القيم المالية الحقيقية لبعض مفردات المجتمع المحاسبي . لأنه طبقاً لأسلوب المعاينة النقدية تكون وحدة المعاينة هي وحدة نقدية واحدة أي دولار أو جنيه واحد وأن القيمة المالية الدفترية المسجلة في أي مستند أو قيد محاسبي أو حساب لا يمكن أن تقل عن وحدة نقدية واحدة ولكن يمكن أن تزيد ، ومن ثم تكون هناك احتمالات قوية أو مؤكدة لأن تكون القيمة الدفترية مسجلة خطأ بزيادة عن القيمة الحقيقية . ولذلك يهتم أسلوب المعاينة النقدية بتقدير القيمة المالية للأخطاء بالزيادة دون الأخطاء بالنقص في القيم الدفترية عن القيم الحقيقية لمفردات المجتمع المحاسبي ، لأنه طبقاً لخاصية أسلوب المعاينة النقدية لا يمكن أن تنقص القيمة الدفترية أو القيمة الحقيقية لأي مفردة في المجتمع المحاسبي عن وحدة نقدية واحدة .

ويعمل الباحث اهتمام أسلوب المعاينة النقدية يكشف الأخطاء بالزيادة في القيم الدفترية عن القيم الحقيقية للمفردات دون كشف الأخطاء بالنقص إلى أن الأخطاء بالزيادة هي الشائعة بين الأخطاء نادرة الحدوث في المجتمعات المحاسبية الكبيرة مثل زيادة القيم الدفترية للمخزون أو المبيعات أو العملاء عن القيم الحقيقية لهذه المجتمعات ، حيث يكون لهذه الأخطاء بالزيادة أثر مالي كبير وخطير يؤدي إلى إظهار القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي بصورة مضللة أكبر أو أفضل من الحقيقة . أما الأخطاء بالنقص في القيم الدفترية عن القيم الحقيقية للمفردات فقد لا تحدث إطلاقاً في المجتمع المحاسبي ، أو قد تحدث بنسبة ضئيلة جداً وفي المجتمعات المحاسبية الصغيرة ، وكذا في مجتمعات التكليف إلا أن وجود نظام قوي وكفء للتكاليف المعيارية يمنع حدوث هذه الأخطاء مما ينفي أو

$$\begin{aligned} \text{ن} &= 2 = \text{ش} + \text{ف} \\ \text{ن} &= 3 = \text{ش} + 2 \text{ ف} \\ \text{ن} &= 4 = \text{ش} + 2 \text{ ف} \\ \text{ن} &= \text{ن} = \text{ش} + \text{ف} (1 - \text{ن}) \end{aligned}$$

وفي النهاية يوصي الباحث بأن يخصص المراجع أسلوب المعاينة النقدية لمراجعة المجتمعات المحاسبية الكبيرة المتتوية التواء موجياً وذلك لما يحققه هذا الأسلوب من أهداف للمراجع بدءاً من تحديد حجم العينة المناسبة ، ثم اختيار مفردات العينة المثلة لخصائص المجتمع المحاسبي وخصائص الأخطاء التي يتضمنها ، وكذا سهولة التطبيق حيث لا يحتاج هذا الأسلوب إلى معرفة رياضية أو إحصائية متقدمة ، وأخيراً خفض وقت وتكلفة المراجعة .

المراجع في مأمونية نتيجة المراجعة .

( د ) اختيار مفردات العينة النقدية ( ن ) على أساس القيمة المالية لفترة المعاينة ( ف ) وبطريقة الاختيار المنتظم للمفردات ، وذلك وفقاً للمعادلات التالية :

$$\frac{\text{ع}}{\text{ن}} = \text{ف}$$

- الاختيار المنتظم لمفردات العينة النقدية بالكشف عن القيم التالية داخل حدود وحدات المعاينة في الرصيد المتجمع الصاعد للقيم المالية لمفردات المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة :

$$\text{ن} = 1 = \text{ش}$$

## المراجع

Russell E. palmer and others, gorham & lamont, Inc., Boston, New york, 1981.

2. AICPA, « Codification of statements on Auditing standards », No.1 to 39, Commerce clearing House, Chicago, 1982.
3. AICPA, « Codification of Auditing standards and procedures », statement on Auditing standards No.1, New york, 1973
4. Arkin Hereatment, « Sampling methods for the Auditor : An Advanced treatment », McGraw-Hill book company, New york, 1982.
5. Arkin Hereatment, « Handbook of sampling for Auditing and Accounting », McGraw-Hill book company, New york, 1984.
6. ICEAW, « Auditing and Reporting », London, 1983.
7. Johnson Raymond N., « Auditor detected Errors and Related Client traits », Journal of Business Finance & Accounting, Vol.14, No.1, oxford - England, spring, 1987.

## أولاً - المراجع العربية :

- ١ - د . إسماعيل سليمان العوامري ، « الإحصاء وتحليل العلاقات » ، مكتبة التجارة والتعاون ، القاهرة ، ١٩٨٢ .
- ٢ - د . كمال حسين ، « دراسات في نظم المعلومات المحاسبية » ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٧٨ .
- ٣ - د . محمد فتحي محمد علي ، « الإحصاء المتقدم » ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٤ .
- ٤ - د . محمد جلال أبو الذهب ، د . جامع مصطفى جامع ، « مبادئ الإحصاء » ، بدون ناشر أو مكان للنشر ، ١٩٧٠ .

## ثانياً - المراجع الأجنبية :

1. Ann M.Thornton, « Audit Sampling », in Handbook of Accounting and Auditing, by John C.Burton,



المركز الوطني  
للحفظ والتوثيق

## النموذج المصري

### للتحليل المالي للأداء الاقتصادي

### لشركات القطاع العام في مصر

تقديم :

تعرض هذه الورقة خلاصة نتائج دراسة تطبيقية قمت بها بمعاونة فريق عمل مكون من ممثلي الإدارات المعنية بمركز معلومات القطاع العام التابع لرئاسة مجلس الوزراء خلال الفترة من شهر يناير عام ١٩٨٨ حتى شهر نوفمبر من نفس العام ، في محاولة لوضع نموذج موحد للتحليل المالي للأداء الاقتصادي لشركات القطاع العام في مصر بحيث يمكن تطبيقه على مستوى الشركة . وعلى مستوى القطاع النوعي ، وعلى مستوى الوزارة المشرفة ففي مواجهة تزايد ندرة الموارد الاقتصادية والحاجة الملحة إلى ضغط وترشيد الانفاق ، تحتاج الإدارة إلى نموذج مناسب يمكنها من تشخيص الأداء ويساعدها على اقتراح العلاجات في صورة خطوات نحو تصحيح هيكل التمويل أو استغلال الطاقات العاطلة ، أو تنمية وتنويع الأنشطة والمنتجات . ولأن النموذج المقترح يركز بصفة أساسية على العوامل الداخلية المحددة لأداء شركات القطاع العام فإننا نبادر إلى القول بأن مجموعة العوامل الداخلية محل القيس

والتقييم والمحددة لأداء شركات القطاع العام إنما تتفاعل مع بعضها البعض في إطار السياسات الاقتصادية العامة ، وفي ظل القوانين الحاكمة لعمل القطاع العام . ومن ثم فالاستفادة الكاملة من استخدام النموذج المقترح كأداة من أدوات أحداث التطوير من خلال ترشيده تخصيص واستخدام الموارد ، تتحقق بإصلاح كل من السياسات الاقتصادية الكلية والقوانين التي يعمل القطاع العام في ظلها .

هذا وقد خضعت البيانات الواردة في التقارير السنوية لشركات القطاع العام للتحليل باستخدام النموذج اعتباراً من شهر أبريل عام ١٩٨٨ . وبمقتضى هذا النموذج تم إجراء تحليل مالي لتقييم أداء كل شركة من شركات القطاع العام ، كما أجريت مقارنات بين الشركات المتماثلة في النشاط وما ترتب عليه من استخلاص اتجاهات عامة عن أداء هذه الشركات كخطوة أولى للتشخيص واقتراح العلاج . وفضلاً عن هذا فقد تم وضع النموذج في صورة برنامج للحاسب الآلي وتم بناء قاعدة بيانات مكونة من الحسابات الختامية لكل الشركات عن عشر سنوات مالية سابقة بحيث يمكن إجراء كافة التحليلات

أعداد

د . أحمد بهجت

الالكترونية ولأى عدد من السنوات ولأى مستوى من التحليل على مستوى الشركة ، أو على مستوى القطاع النوعي ، أو على مستوى الوزارة المشرفة .

ولم يتطرق البحث إلى نقد أو اقتراح تعديل للنظام المحاسبي الموحد ولا لمجموعة المؤشرات المالية التي أوردها النظام وذلك لكثرة ما كتب ونشر حول هذا الموضوع وإنما تعامل مع النظام كأداة متعارف . عليها فيما بين شركات القطاع العام لإعداد القياسات المحاسبية وتصوير الحسابات الختامية والقوائم المالية المنشورة .

منهج بناء النموذج :

اعتمد بناء النموذج على مجموعة الأسس والقواعد المنهجية التالية :

١ - إن المؤشرات المالية تتوافر لها خاصية الترابط فيما بينها . تلك الخاصة هي ذاتها أساس تشخيص المشكلات التي قد تعاني منها الشركة ومعرفة مسبباتها ، فانخفاض معدل العائد على الاستثمار مثلاً قد يرجع إلى انخفاض كفاءة تشغيل الأصول أو تزايد حجم الأموال المعطلة ل

المشروعات تحت التنفيذ وقد ترجع إلى ارتفاع تكلفة مستلزمات الإنتاج « العمالة والخامات » ومن ثم فقد اعتمد بناء النموذج على إعداد مجموعة من المؤشرات التي تتكامل مع بعضها البعض وتفسر بعضها البعض أيضاً .

٢- إن مبادئ التحليل المالي المستخدمة في بناء النموذج قابلة للتطبيق على الوحدات الاقتصادية بصفة عامة بصرف النظر عن كونها تتبع القطاع العام أو القطاع الخاص وبصرف النظر عن طبيعة النشاط التي تمارسه .

٣- إن شركات القطاع العام هي وحدات اقتصادية ذات شخصية اعتبارية مستقلة عن مالكيها « الدولة » ومن ثم تظهر أهمية مؤشر مثل معدل العائد على حقوق الملكية كمدخل موضوعي لترشيد قرارات تخصيص الموارد التي توجهها الدولة لشركات القطاع العام ، علاوة على كونه محصلة أداء الإدارة والحكم على فاعليتها .

٤- إن البيانات التاريخية الواردة بالقوائم المالية والحسابات الختامية للشركات هي أساس إعداد المؤشرات بالنموذج دون تعديل لقياسات هذه المؤشرات بما يتفق مع التغير في المستوى العام للأسعار ، بدعوى أن النموذج قابل للتطبيق باستخدام كل من القوائم المعدة على أساس المحاسبة التاريخية التقليدية والقوائم المعدة على أساس التكاليف الجارية أو الاستبدالية .

٥- إن خاصية تعدد مستويات التفصيل في التحليل المالي وإعطائها بعداً زمنياً في صورة تحليل اتجاهات تعين مستخدم النموذج كما سيتضح من العرض ، على تناول المشكلة الواحدة من زوايا متعددة ، ومن ثم يمكنهم من رؤية البدائل المتاحة لمواجهة مسبباتها .

## أركان النموذج ومكوناته :

ينبنى النموذج على ثلاثة أركان رئيسية تشكل الإطار الأساسي لتقييم الأداء الاقتصادي للشركات بهدف إرشاد الإدارة وتسهيل مهمتها نحو تحديد مصادر القوة ، وبالتالي عوامل النجاح ، وكذا مواطن الضعف ، وبالتالي مسببات الفشل ، وتتناول الأركان الثلاثة للنموذج تباعاً على النحو التالي :

### الركن الأول : تحليل الربحية والمتغيرات المؤثرة عليها :

ويتضمن تحليل الربحية عرضاً لخمسة مؤشرات مرتبطة ببعضها البعض ، تعرض في صورة سلسلة زمنية مكونة من ثلاث إلى خمس سنوات متتالية . والمؤشرات الخمسة هي :

#### ١- معدل العائد على إجمالي الأموال المستثمرة :

وهو نسبة الفائض القابل للتوزيع شاملاً الفوائد والضرائب إلى إجمالي الأصول بقيمتها الصافية بالميزانية بدون العجز المرحل .

« الفائض القابل للتوزيع + الفوائد + الضرائب » ÷ « الأصول - العجز المرحل » .

ويقاس هذا المعدل قدرة الإدارة وفعاليتها في إدارة الأصول التي تقع في نطاق سيطرتها :

#### ٢- معدل العائد على إجمالي الأموال المستثمرة بدون المشروعات تحت التنفيذ :

« الفائض القابل للتوزيع + الفوائد + الضرائب » ÷ « الأصول - العجز المرحل -

المشروعات تحت التنفيذ ، ويعكس هذا المعدل بمقارنته بسابقه ، أثر المشروعات تحت التنفيذ على معدل العائد على الأموال المستثمرة ، باعتبارها أموالاً معطلة في مشروعات وأصول لم تشارك بعد في النشاط الجاري ولم تساهم في توليد الإيراد .

#### ٣- معدل العائد على صافي حقوق الملكية :

وهو نسبة الفائض القابل للتوزيع شاملاً الضرائب إلى صافي حقوق الملكية .. ( الفائض القابل للتوزيع + الضرائب ) ÷ ( رأس المال + الاحتياطات ± الأرباح أو الخسائر المرحلة ) ويقاس هذا المعدل فعالية الإدارة وقدرتها على كل من إدارة الأصول وإدارة هيكل تمويل هذه الأصول . فبمقارنة معدل العائد على حقوق الملكية بمعدل العائد على الأموال المستثمرة تتحدد فعالية الإدارة في المضاربة بأموال الغير وذلك من خلال بيان ربحية قرارات التمويل بالاقتراض من الغير على ضوء معدل تكلفة الاقتراض .

#### ٤- ربحية الجنيه إيراد نشاط جارى :

( أو هامش ربح الجنيه إيراد نشاط جارى ) . ويقاس مقدار مساهمة الجنيه إيراد نشاط جارى في توليد الربح . ( فائض العمليات الجارية + الفروق بالمحسوبة و الفرق تقييم المخزون ) ÷ ( إيرادات النشاط الجارى ) .

#### ٥- ربحية الجنيه إيراد إجمالي : ( أو هامش ربح الجنيه إيراد إجمالي ) .

ويقاس مقدار مساهمة الجنيه إيراد إجمالي في توليد الربح . الفائض القابل للتوزيع بعد الضريبة + ( الإيرادات المالية + الإعانات ) (\*) .

(\*) يقصد بالإعانات عند استخدامها في أى مؤشر مجموع كل من إعانة الإنتاج وإعانة التصدير وإعانة الدعم وإعانة سد العجز .

## النموذج الموحد لتحليل المالى للأداء الاقتصادى لشركات القطاع العام فى مصر

الغير « متوسط فترة تحصيل أرصدة الذمم ، وتطور الأرصدة النقدية بالبنوك ، وهو ما يتعرض له بالتفصيل الملحق المرفق بهذه الدراسة .

٥ - القدرة الإيرادية للاستثمارات فى رأس المال العامل الصافى :

وهى نسبة الإيرادات الإجمالية شاملة الإعانات إلى الأصول المتداولة مخصوما منها الخصوم المتداولة « دائنون وحسابات دائنة + بنوك دائنة » .

الإيرادات الإجمالية + ( الأصول المتداولة - الخصوم المتداولة ) .

ويعكس هذا المؤشر بمقارنته بسابقة مدى تأثير الخصوم المتداولة على القدرة الإيرادية لرأس المال العامل ، وبالتالي فهو يعكس قدرة الإدارة وفعاليتها فى إدارة هيكل تمويل رأس المال العامل ودرجة الاعتماد على مصادر التمويل قصيرة الأجل وأوجه استخدامها .

ثانيا - إنتاجية العمل :

ويتضمن تحليل إنتاجية عنصر العمل قياس كل من القيمة المضافة الصافية(\*) للعامل « بالجنيه » وإنتاجية الجنيه أجر « بالجنيه » مع الفصل بين إنتاجية عمال الإنتاج والخدمات الإنتاجية وإنتاجية العاملين عمومًا ، وعلى ذلك يعرض تحليل إنتاجية العمل أربعة قياسات للإنتاجية هى كالتالى :

٦ - القيمة المضافة الصافية للعامل = القيمة المضافة الصافية ÷ عدد العاملين .  
٧ - القيمة المضافة الصافية لعامل الإنتاج والخدمات الإنتاجية = القيمة المضافة الصافية ÷ عدد عمال الإنتاج والخدمات الإنتاجية .

٨ - إنتاجية الجنيه أجر لجميع العاملين = القيمة المضافة الصافية ÷ أجور العاملين .

الإيرادات الإجمالية ÷ ( الأصول - العجز المرحل - المشروعات تحت التنفيذ ) .

ومقارنة مؤشر الإنتاجية السابقين يتضح مدى تأثير المشروعات تحت التنفيذ على إنتاجية الأموال المستثمرة بمفهوم القدرة الإيرادية ، وهو أثر سلبى ، ففى أغلب الأحوال تتمثل المشروعات تحت التنفيذ فى أصول تحت الإنشاء وغير متاحة للاستغلال .

٣ - القدرة الإيرادية للأصول الثابتة : وهى نسبة الإيرادات الإجمالية شاملة الإعانات إلى صافى الأصول الثابتة ، أى بعد استبعاد مخصصات الإهلاك .

الإيرادات الإجمالية + ( الأصول الثابتة - مخصصات الإهلاك ) .

ويعكس هذا المؤشر بمقارنته بمؤشر القدرة الإيرادية للأصول كفاءة الإدارة فى الاستفادة بالطاقات الإنتاجية لأصولها الثابتة ودرجة استغلال هذه الطاقات ، وكذا كفاءة برامج صيانة هذه الأصول ومعدلات الأعطال بها .

٤ - القدرة الإيرادية للاستثمارات فى رأس المال العامل الإجمالى :

وهى نسبة الإيرادات الإجمالية شاملة الإعانات إلى الأصول المتداولة .

الإيرادات الإجمالية ÷ ( المخزون + المدينون + الحسابات المدينة + النقدية + الودائع لأجل ) ويعكس هذا المؤشر كفاءة الإدارة فى تشغيل رأس المال العامل وما يتفرع عنه من تطور تراكم المخزون السلعى ( فترة كفاية المخزون من الإنتاج التام ومن الخامات ) وتطور المديونيات لدى

وتعكس مقارنة مؤشر الربحية السابقين مدى تأثير الأنشطة بخلاف النشاط الجارى مثل الإعانات على مقدار مساهمة الإيرادات فى توليد الأرباح .  
الركن الثانى : تحليل كفاءة استخدام الأموال

يتعرض الجزء الخاص بتحليل كفاءة استخدام الأموال لقياس الإنتاجية من زاويتين هما إنتاجية الأموال المستثمرة وإنتاجية العمل .

أولا : إنتاجية الاستثمارات :

ويتضمن تحليل إنتاجية الاستثمارات خمسة قياسات للإنتاجية معبرا عنها فى صورة القدرة الإيرادية للأموال المستثمرة بمكوناتها المختلفة على النحو التالى :

١ - القدرة الإيرادية للأصول :

وهى نسبة الإيرادات الإجمالية شاملة الإعانات إلى إجمالى الأصول بقيمتها الصافية بالميزانية بدون العجز المرحل ، وتقاس هذه النسبة القدرة الإيرادية للجنيه المستثمر .

الإيرادات الإجمالية ÷ ( الأصول - العجز المرحل ) .

ويعكس هذا المؤشر كفاءة الإدارة فى استغلال وتشغيل كافة الأصول التى فى حوزتها وتحت تصرفها .

٢ - القدرة الإيرادية للأصول بدون المشروعات تحت التنفيذ :

وهى نسبة الإيرادات الإجمالية شاملة الإعانات إلى إجمالى الأصول التى شاركت فى توليد الإيراد ، أى بعد استبعاد كل من العجز المرحل والمشروعات تحت التنفيذ .

(\*) القيمة المضافة الصافية = القيمة المضافة الإجمالية - الإهلاكات والقيمة المضافة الإجمالية = إيرادات النشاط الجارى - مشتريات بغرض البيع + الإعانات بأنواعها - ضرائب ورسوم سلعية - مستلزمات سلعية - مستلزمات خدمية .

٩ - إنتاجية الجنيه أجر لعمال الإنتاج والخدمات الإنتاجية = القيمة المضافة الصافية ÷ أجر عمال الإنتاج والخدمات الإنتاجية .

وتبدو أهمية الفصل بين عمال الإنتاج والخدمات الإنتاجية وبقية العاملين عند قياس إنتاجية العمل في إتاحة الفرصة لبيان فرص ومجالات التحسين والنمو في هذه المؤشرات من خلال تحليل العوامل التي أثرت على النتائج المحققة « القيمة المضافة » وذلك باقتراح التعديلات التي تحتلها ظروف العمل أو بتغيير معدلات الإنجاز المستهدفة ذاتها .

وتتجلى أهمية قياس إنتاجية الأموال المستثمرة وإنتاجية العمل في إمكانية إجراء المقارنات فيما بين الوحدات الاقتصادية المتماثلة في النشاط أو فيما بين القطاعات المتقاربة في طبيعة وتكنولوجيا العمليات فمن الممكن مثلاً ترتيب الشركات التابعة لقطاع نوعي واحد طبقاً لدرجة كفاءتها في استخدام الأموال ممثلة في القدرة الإيرادية لهذه الأموال ، وبمزيد من الدراسة قد تشير تلك المقارنات إلى الآثار المترتبة على الاختلاف في تشكيلة المنتجات أو إلى تباين أساليب وأنظمة العمل « كأنظمة المخازن وأنظمة الرقابة على الجودة ، وأساليب تخطيط الإنتاج وأنظمة توليد وتداول المعلومات ، وأنظمة الحوافز ، على اعتبار أن محصلة هذه العوامل مجتمعة هي التي تتسبب في تباين نسب المخرجات إلى المدخلات « أي الإنتاجية » فيما بين شركات القطاع الواحد وفيما بين قطاعات الوزارة الواحدة .

وتجدر الإشارة إلى أنه نظراً لأن البيانات المنشورة طبقاً للنظام المحاسبي الموحد هي بيانات مالية بالدرجة الأولى « حيث يعتمد النظام على قياس القيم دون الكميات » فإن قياسات الإنتاجية التسعة السابقة تتأثر بالتغيير في الأسعار ، لذلك فإن النموذج المقترح يسمح بعرض قياسات الإنتاجية بالاعتماد على معدلات التطور محسوبة بأسعار سنة الأساس

« أي معدلات النمو بالنسبة لسنة الأساس » وكذلك بالاعتماد على القيم المطلقة .

**الركن الثالث : أعباء التمويل ومخاطره :**

محور اهتمام الركن الثالث هو تقديم مجموعة متناسقة من مؤشرات أعباء التمويل بما يمكن من الحكم على مدى نجاح الإدارة في تحقيق التوازن في الهيكل التمويل للشركة . وفيما يلي عرض لمؤشرات أعباء التمويل التي اشتمل عليها النموذج .

١ - نسبة الأموال المقرضة بدون فوائد إلى إجمالي الأموال المقرضة :  
دائنون وحسابات دائنة « قروض طويلة الأجل + بنوك دائنة + دائنون وحسابات دائنة » . وتعكس هذه النسبة درجة اعتماد الشركة على الأموال المقرضة الأقل تكلفة وأثر ذلك على كل من متوسط تكلفة الأموال المستثمرة ومعدل العائد على الاستثمار .

٢ - نسبة الأموال المقرضة إلى الأموال المملوكة :

الأموال المقرضة بفوائد وبدون فوائد ÷ ( رأس المال + الاحتياطات + المخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك + الأرباح والخسائر المرحلة ) .

وتعكس هذه النسبة تركيبة هيكل الأموال المستثمرة بالشركة . فالارتفاع النسبي لهذه النسبة مثلاً مع انخفاض معدل العائد على الاستثمار عن معدل تكلفة الاقتراض هو في أغلب الأحوال نذير من الخسائر وتآكل في رأس المال . ومن ثم فإن تعديل هيكل التمويل قد لا يكون وحده العلاج الناجع لحالات الخسائر المزمنة التي تعاني منها بعض شركات القطاع العام .. فقد يتمثل العلاج الملئم في تعديل أنظمة العمل الداخلية بهذه الشركات ، أو إعادة بناء أنظمة الحوافز وربطها

بالإنتاجية ، أو بأحكام الرقابة على التكاليف ، أو بمزيد من الموارد المالية ، أو بخليط من بعض أو كل هذه العلاجات مجتمعة ، وتحديد العلاج أو العلاجات الملئمة لابد أن يعتمد على الدراسة التفصيلية لحالة كل شركة على حدة .

٣ - معدل تكلفة الاقتراض :

هو عبارة عن نسبة الفوائد المدينة إلى الأموال المقرضة بفوائد .  
الفوائد المدينة ، محلية وخارجية + (قروض طويلة الأجل + قروض قصيرة الأجل + بنوك دائنة ) ويمثل معدل تكلفة الاقتراض أحد المحددات الرئيسية لقرارات تمويل الاستثمارات الجديدة وكذلك تغيير هيكل تمويل الاستثمارات القائمة ، وذلك على أساس مقارنة معدل تكلفة الأموال المقرضة بمعدل العائد على استثمار هذه الأموال .

٤ - معامل تغطية الفوائد :

هو عبارة عن نسبة إجمالي الفائض (شاملاً الضريبة) إلى ( الفوائد المدينة الفائض القابل للتوزيع + الضريبة ) ÷ الفوائد المدينة .

ويعكس معامل تغطية الفوائد مقدرة الشركة على الوفاء بتكلفة الاقتراض . وكما هو الحال بالنسبة لبقية المؤشرات المالية ، فإن التحليل المقارن لسنوات سابقة لنفس الشركة . والمقارنة مع شركات مثيلة ، من شأنه أن يوضح تطور تكلفة الاقتراض ، ويكشف عن مواطن الضعف أو الخلل التي يمكن معالجتها ( كالارتفاع النسبي في تكلفة الأموال المقرضة ) .

٥ - نسبة أعباء خدمة الديون إلى إجمالي الفائض :

هي عبارة عن نسبة أقساط الديون ونوائدها إلى إجمالي الفائض (شاملاً



# النموذج الموحد للتحليل المالي للأداء الاقتصادي لشركات القطاع العام في مصر

التقارير :

— تقرير ندوة تطوير الأداء في شركات  
القطاع العام الصناعية ، جامعة  
الاسكندرية - وزارة الصناعة -  
الاسكندرية ، سبتمبر ١٩٨٨ .  
( ب ) مراجع باللغة الانجليزية :

Books :

- Brown, Lawrence D., "The Modern Theory of Financial Reporting", Business publications, Inc., Plano, Texas, USA, 1987 .  
- Higgins, Robert C., "Analysis for Financial Management", Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, USA, 1983 .

Reports :

1 - Davey, Patrick J., "New Patterns in Organizing for Financial Manager" Conference Board Report No. 839, The Conference Board, INC., New York, USA, 1983 .

2 - Skerratt, L.C.L., and Tonkin, B.J., "Financial Reporting 1987 - 1988, A Survey of UK Published Accounts", The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Moorgate place, London. UK, 1988 .

3 - Teague, Burton W., "Financial Planning for Executives", Conference Board Report No. 608, The Conference Board, INC., New York, USA, 1973 .

4 - Walsh, Francis J., Jr., "Recognizing Inflation in Accounting", Conference Board Report No. 782, The Conference Board, INC., New York, USA, 1980 .

٢ - كفاءة استخدام الاموال  
المستثمرة .

٣ - اعباء التمويل ومخاطره .  
وترتبط الأركان الثلاثة للنموذج ببعضها البعض ارتباطاً منهجياً في سبيل إنجاز مهمة التحليل والتقييم التي نحن بصددتها ، فعلى سبيل المثال نجد أن نجاح الشركة في إدارة أرصدة الذمم يعتبر أمراً لازماً ومكملاً لنجاحها في مجال الإنتاج والتسويق ، وهي بذلك تساهم في نفس الوقت في تدبير السيولة اللازمة وتقلل من الاعتماد على البنوك الدائنة . أرصدة السحب على المكشوف ومن ثم انخفاض فوائد الديون . والعوامل السابقة في مجملها تؤثر إيجاباً على العائد .

هذا وتجدر الإشارة إلى أن المؤشرات التي يتضمنها النموذج يجب أن تخضع للمراجعة والاختبار بصفة مستمرة وذلك لضمان ملاحقة النموذج للأغراض المتطورة لعمليتي التحليل والتقييم .

المراجع .

( ١ ) مراجع باللغة العربية :  
الكتيب :

— عبد اللطيف حافظ ، وموريس  
واسيلي ، وفؤاد العشري ، « النظرية  
والتطبيق في النظام المحاسبي الموحد ،  
دار الفكر العربي ، القاهرة ، الطبعة  
الخامسة ، ١٩٨٥ .

الضريبة ) ( أقساط الديون طويلة الأجل +  
اقساط الديون قصيرة الأجل + الفوائد  
المدينة ) ÷ ( الفائض القابل للتوزيع +  
الضريبة ) .

وتعكس هذه النسبة مدى مقدرة الشركة على الوفاء بأعباء الديون ممثلة في كل من أقساط القروض وفوائدها . وحقيقة الأمر أن دراسة تطور مكونات البسط والمقام لهذه النسبة من الأهمية بمكان ، فقد تشير إلى تزايد أو تناقص الاعتماد على أنواع معينة من القروض ، وأوجه استخدام هذه القروض ، فمن غير المقبول أن تعتمد شركة في تمويل أصولها على قروض قصيرة الأجل تدفع عنها فوائد بمعدلات مرتفعة ثم نتوقع منها أن تحقق زيادة في معدل العائد على الاستثمار .

الخلاصة :

سعى النموذج الموحد المقترح لتقييم الأداء المالي للوحدات الاقتصادية نحو تقديم مجموعة متناسقة من المؤشرات المالية روعي في إعدادها أن يكون النموذج أداة تعين الإدارة على التحليل التشخيصي للمشكلات وتحديد مواطن الضعف وتمكينها في نفس الوقت من رؤية العلاجات البديلة ، بما في ذلك مقترحات تطوير السياسات المالية والإنتاجية والتسويقية للشركة وقد أبرز النموذج المقترح ثلاثة جوانب رئيسية للتحليل والتقييم :  
١ - الربحية والمتغيرات المؤثرة عليها .

**ملحق**  
**النموذج الموحد للتحليل المالى**  
**ومرفقاته**

**اجزاء تقرير التحليل المالى**

- ملخص لأهم مؤشرات التحليل المالى .
- الجزء الأول - تحليل الربحية والمتغيرات المؤثرة عليها .
- الجزء الثانى - تحليل كفاءة استخدام الأموال .
- الجزء الثالث - أعباء التمويل ومخاطره .
- يتكون كل جزء من الأجزاء الثلاثة السابقة من مجموعة من جداول التحليل .
- وبدايات هذه الأجزاء هى الجداول الثلاثة أرقام ١/١ ، ١/٢ ، ١/٣ وهى تمثل المحاور الثلاثة للنموذج الموحد للتحليل المالى ، أما بقية الجداول فتتضمن بيانات
- تفصيلية تحليلية مكملة تعين قارئ التقرير على فحص مكونات المؤشرات الواردة بالجداول الثلاثة الرئيسية سالف الذكر ، كما تقدم له ما يلزمه من بيانات ومعلومات للبحث فيما وراء المؤشرات الرئيسية التى يعرضها النموذج .

**ملخص لأهم مؤشرات التحليل المالى**

١٩٨٨/٨٧	١٩٨٧/٨٦	١٩٨٦/٨٥	بيان المؤشرات
			١ - معدل العائد على إجمالى الأموال المستثمرة
			٢ - معدل العائد على صافى حقوق الملكية
			٣ - ربحية الجنيه إيراد نشاط جارى
			٤ - القدرة الإيرادية للأصول .
			٥ - نسبة الأموال المقترضة « بفوائد وبدون فوائد » إلى إجمالى الأموال المستثمرة « بدون عجز مرحل » .
			٦ - نسبة المشروعات تحت التنفيذ إلى إجمالى الأموال المستثمرة « بدون عجز مرحل » .
			٧ - نسبة المخزون إلى إجمالى الأموال المستثمرة « بدون عجز مرحل » .
			٨ - نسبة أرصدة الذمم إلى إجمالى الأموال المستثمرة « بدون عجز مرحل » .

## **الجزء الأول**

### **تحليل الربحية والمتغيرات المؤثرة عليها**

- جدول ١/١. عائد الاستثمار ومؤشرات الربحية
- جدول ٢/١. استخدامات الأموال ومصادر التمويل
- جدول ٣/١. حقائق من نتائج العمليات
- جدول ٤/١. الأهمية النسبية لمكونات الإيرادات
- جدول ٥/١. الأهمية النسبية لمكونات المصروفات
- جدول ٦/١. التحليل النسبي لمكونات الاستثمار
- جدول ٧/١. تحليل مكونات الاستثمار في رأس المال العامل
- جدول ٨/١. صافي مايؤول الى الدولة.

جدول ١/١ عائد الاستثمار ومؤشرات الربحية

١٩٨٨/٨٧	١٩٨٧/٨٦	١٩٨٦/٨٥	بيان المؤشرات
			العائد على الاستثمار ١ - معدل العائد على إجمالي الأموال المستثمرة . ٢ - معدل العائد على إجمالي الأموال المستثمرة بدون المشروعات تحت التنفيذ . ٣ - معدل العائد على صافي حقوق الملكية . مؤشرات الربحية ٤ - ربحية الجنيه إيراد نشاط جاري . ٥ - ربحية الجنيه إيراد إجمالي .

جدول ٢/١ استخدامات الأموال ومصادر التمويل

١٩٨٨/٨٧	١٩٨٧/٨٦	١٩٨٦/٨٥	الدليل المحاسبي	أرصدة المركز المالي
القيمة %	القيمة %	القيمة %		
				<u>الاستخدامات :</u>
			حـ ١١ - حـ ٢٣١	١ - الأصول الثابتة الصافية
			حـ ١٢	٢ - مشروعات تحت التنفيذ
			حـ ١٤ - حـ ١٥	٣ - الأصول شبه الثابتة (*)
			حـ ١٣	٤ - مخزون سلعي
			حـ ١٦ + حـ ١٧	٥ - الذمم (**)
			حـ ١٨١	٦ - نقدية بالبنوك والصندوق (***)
١٠٠	١٠٠	١٠٠		مجموع الأصول
				<u>المصادر :</u>
			حـ ٢١ + حـ ٢٢	٧ - صافي حقوق الملكية
			حـ ٢٨٨ - حـ ٢٨١٢	٨ - مخصصات (بخلاف مخصصات الإهلاك)
			حـ ٢٣ - حـ ٢٣١	٩ - قروض طويلة الأجل
			حـ ٢٤	١٠ - بنوك دائنة
			حـ ٢٥	١١ - دائنون وحسابات دائنة
١٠٠	١٠٠	١٠٠	حـ ٢٦ + حـ ٢٧	مجموع الخصوم

( \* ) تتكون الأصول شبه الثابتة من الاقراض طويل الاجل والاستثمارات المأقية .

( \*\* ) تتكون الذمم من الدائنين والحسابات المدينة والأرصدة المدينة للدائنين والحسابات الدائنة إن وجدت .

( \*\*\* ) تشمل على الودائع لأجل محلية وأجنبية .



جدول ٣/١ حقائق من نتائج العمليات

معدل التطور		مستهدف				الدليل	بيان
عن مستهدف	عن فعلي	١٩٨٨/٨٧	١٩٨٨/٨٧	١٩٨٧/٨٦	١٩٨٦/٨٥	المحاسبي	
١٩٨٨/٨٧	٨٧/٦/٣٠						
						حـ ٤١	١ - إيرادات النشاط الجاري
						حـ ٤٢ + حـ ٤١	٢ - الإيرادات الإجمالية شاملة الإعانات
						حـ ٤٤ + حـ ٤٣	
						حـ ٣١	٣ - المصروفات الإجمالية (*)
						حـ ٣٥٥ + حـ ٣٥٦	٤ - الأجور
						حـ ٣٥٢	٥ - الفوائد المدينة
						—	٦ - الإهلاكات
						—	٧ - القيمة المضافة الإجمالية (**)
						—	٨ - القيمة المضافة الصافية (**)
						—	٩ - فائض العمليات الجارية + الفرق
						—	المحسوبة و فروق التقييم
						—	١٠ - الفائض القابل للتوزيع شاملا الضريبة
						—	١١ - صافي الفائض بعد خصم الضريبة

(\*) سيرد بيان مكوناتها تفصيلا بجدول ٥/١ - الأهمية النسبية لمكونات المصروفات  
 (\*\*\*) سيرد بيان مكوناتها تفصيلا بجدول ٢/٢ - توزيعات القيمة المضافة .

جدول ٤/١ الأهمية النسبية لمكونات الإيرادات

معدل التطور		مستهدف							الدليل	بيان
عن مستهدف	عن فعلي	١٩٨٨/٨٧	١٩٨٨/٨٧	١٩٨٨/٦/٣٠	١٩٨٧/٦/٣٠	١٩٨٧/٦/٣٠	١٩٨٦/٦/٣٠	١٩٨٦/٦/٣٠	المحاسبي	
١٩٨٨/٨٧	١٩٨٧/٦/٣٠	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	
									حـ ٤١	١ - إيرادات النشاط الجاري
									حـ ٤٢١	٢ - إعانة الإنتاج
									حـ ٤٢٢	٣ - إعانة التصدير
									حـ ٤٢٣	٤ - إعانة الدعم
									حـ ٤٢٤	٥ - إعانة سد العجز
									حـ ٤٢	٦ - إيرادات أوراق مالية
									حـ ٤٤	٧ - إيرادات تحويلية جارية
		١٠٠		١٠٠		١٠٠		١٠٠		الإيرادات الإجمالية

جدول ٥/١ الأهمية النسبية لمكونات المصروفات

بيان	الدليل المحاسبي	١٩٨٦/٦/٣٠		١٩٨٧/٦/٣٠		١٩٨٨/٦/٣٠		مستهدف ٨٨/٨٧		معدل التطور	
		القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%	%	القيمة	عن فعلي ١٩٨٧/٦/٣٠	عن مستهدف ١٩٨٨/٨٧
١ - الأجور	حـ ٣١										
٢ - مستلزمات سلعية	حـ ٣٢										
٣ - مستلزمات خدمية	حـ ٣٣										
٤ - مشتريات بغرض البيع	حـ ٣٤										
٥ - ضرائب ورسوم سلعية	حـ ٣٥١										
٦ - إهلاكات	حـ ٣٥٢										
٧ - إيجارات فعلية	حـ ٣٥٣										
٨ - فوائد محلية	حـ ٣٥٥										
٩ - فوائد خارجية	حـ ٣٥٦										
١٠ - الفروق المحسوبة	حـ ٣٥٧ + حـ ٣٥٤										
١١ - فروق التقييم	حـ ٣٥٨ + حـ ٣٥٩										
١٢ - تحويلات جارية تخصيصية	حـ ٣٦										
١٣ - ضرائب داخلية	حـ ٣٦٩										
المصروفات الإجمالية			١٠٠		١٠٠		١٠٠		١٠٠		

جدول ٦/١ التحليل النسبي لمكونات الاستثمار

بيان	١٩٨٦/٦/٣٠		١٩٨٧/٦/٣٠		١٩٨٨/٦/٣٠		معدل التطور %
	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%	
١ - الأصول الثابتة الصافية (*)							
٢ - المشروعات تحت التنفيذ							
٣ - الأصول شبه الثابتة							
٤ - رأس المال العامل الإجمالي (**)							
إجمالي الأموال المستثمرة							
(أو الأصول بدون العجز المرحل)							
ناقصاً :							
٥ - الخصوم المتداولة							
صافي الأموال المستثمرة							

(\*) الأصول الثابتة الصافية - الأصول الثابتة - مخصصات الإهلاك

(\*\*) رأس المال العامل الإجمالي هو مجموع الأصول المتداولة بالميزانية

جدول ٧/١ تحليل مكونات الاستثمار في رأس المال العامل

معدل التطور %	١٩٨٨/٦/٣٠		١٩٨٧/٦/٣٠		١٩٨٦/٦/٣٠		بيان
	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	
							١ - دائنون وحسابات دائنة ٢ - متوك دائنة
	١٠٠		١٠٠		١٠٠		الخصوم المتداولة
							٣ - مخزون سلعي ٤ - مدينون وحسابات مدينة (*) ٥ - ودائع لأجل بالعملات المحلية ٦ - ودائع لأجل بالعملات الأجنبية ٧ - نقدية بالبنك والصندوق
	١٠٠		١٠٠		١٠٠		الأصول المتداولة
							رأس المال العامل الصافي (**)

(\*) تضاف الأرصدة المدينة للموردين والحسابات الدائنة إن وجدت  
(\*\*) رأس المال العامل الصافي = الأصول المتداولة - الخصوم المتداولة

جدول ٨/١ صافي ما يؤول إلى الدولة

بيان		١٩٨٦/٨٥		١٩٨٧/٨٦		١٩٨٨/٨٧		مستهدف ٨٨/٨٧		نسبة التطور	
القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%	عن فعلي	عن مستهدف
										١٩٨٧/٦/٣٠	١٩٨٨/٨٧
١ - عوائد الدولة من الفائض (*)											
٢ - تأمينات اجتماعية											
٣ - رسوم جمركية											
٤ - ضرائب ورسوم سلعية											
٥ - ضرائب داخلية											
٦ - ضرائب عقارية											
إجمالي ما يؤول إلى الدولة											
ناقصاً :											
٧ - الإعانات (إنتاج - تصدير - دعم											
- سد عجز)											
صافي ما يؤول إلى الدولة											

(\*) عوائد الدولة من الفائض تشمل حصة بنك ناصر ، حصة النشاط الرياضي ، حصة الدولة ، حصة الإشراف ، احتياطي شراء سندات ، وحصة العاملين من الخدمات المركزية والمحلية ( ١٥ % ) .

---

**الجزء الثانى**  
**تحليل كفاءة استخدام الأموال**

**جدول ١/٢ مؤشرات انتاجية الاستثمار وانتاجية العمل**

**جدول ٢/٢ توزيعات القيمة المضافة**

**جدول ٣/٢ تطور المخزون السلعي ومكوناته**

**جدول ٤/٢ فترة كفاية المخزون (تراكم المخزون السلعي)**

**جدول ٥/٢ تطور المديونات لدى الغير ومؤشرات الائتمان والتحصيل**

جدول ١/٢ - مؤشرات إنتاجية الاستثمارات وإنتاجية العمل

١٩٨٨/٨٧	١٩٨٧/٨٦	١٩٨٦/٨٥	بيان المؤشرات
مليجـ	مليجـ	مليجـ	إنتاجية الاستثمارات :
			١ - القدرة الإيرادية للأصول
			٢ - القدرة الإيرادية للأصول بدون المشروعات تحت التنفيذ
			٣ - القدرة الإيرادية للأصول الثابتة
			٤ - القدرة الإيرادية للاستثمارات في رأس المال العامل الإجمالي
			٥ - القدرة الإيرادية للاستثمارات في رأس المال العامل الصافي
			إنتاجية العمل :
			٦ - القيمة المضافة الصافية للعامل
			٧ - القيمة المضافة الصافية لعامل الإنتاج والخدمات الإنتاجية
			٨ - إنتاجية الجنيه أجر لجميع العاملين
			٩ - إنتاجية الجنيه أجر لعمال الإنتاج والخدمات الإنتاجية
			١٠ - متوسط أجل العامل (*)

(\*) متوسط أجر العامل = الأجر + عدد العاملين .

جدول ٢/٢ توزيعات القيمة المضافة

معدل التطور		مستهدف ٨٨/٨٧		١٩٨٨/٦/٣٠		١٩٨٧/٦/٣٠		١٩٨٦/٦/٣٠		بيان
عن مستهدف ٨٨/٨٧	عن فعلي ٨٧/٦/٣٠	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	
										١ - أجـورد ٢ - إيجارات فعلية ٣ - فوائد فعلية ٤ - الفروق المحسوبة ٥ - فروق التقييم في المخزون ٦ - فائض العمليات الجارية
										القيمة المضافة الصافية يضاف : الإملاكات
										القيمة المضافة الاجمالية

جدول ٣/٢ تطور المخزون السلعي ومكوناته

معدل التطور %	١٩٨٨/٨٧		١٩٨٧/٨٦		١٩٨٦/٨٥		بيان (مكونات المخزون)
	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	
							١ - مستلزمات سلعية : أ - خامات ب - مستلزمات أخرى (*) ٢ - إنتاج غير تام ٣ - إنتاج تام ٤ - بضائع لدى الغير ٥ - بضائع بغرض البيع ٦ - اعتمادات مستندية
	١٠٠		١٠٠		١٠٠		

(\*) المستلزمات الأخرى عبارة عن الوقود ، وقطع الغيار والمهمات ، ومواد التعبئة والتغليف ، والمخلفات .

جدول ٤/٢ فترة كفاية المخزون (تراكم المخزون السلعي)

بيان	١٩٨٦/٨٥	١٩٨٧/٨٦	١٩٨٨/٨٧
فترة كفاية المخزون من الإنتاج التام بالشهر (*)			
فترة كفاية المخزون من الخامات بالشهر (**)			

- (\*) متوسط مبيعات شهر واحد = المبيعات خلال العام ÷ ١٢ شهراً  
 فترة كفاية المخزون من الإنتاج التام بالشهر = مخزون إنتاج تام بسعر البيع ÷ متوسط مبيعات شهر واحد .  
 (\*\*) متوسط خامات شهر واحد = متوسط المستخدم من الخامات سنوياً ÷ ١٢ شهراً  
 فترة كفاية المخزون من الخامات بالشهر = مخزون الخامات ÷ متوسط خامات شهر واحد .

جدول ٥/٢ تطور المديونيات لدى الغير ومؤشرات الائتمان والتحصيل

معدل التطور %	١٩٨٨/٨٧		١٩٨٧/٨٦		١٩٨٦/٨٥		بيان (مكونات المديونيات)
	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	
							١ - العملاء ٢ - أوراق القبض ٣ - حسابات مدينة أخرى
	١٠٠		١٠٠		١٠٠		إجمالي الذمم المؤشرات :
							١ - نسبة العملاء وأوراق القبض إلى المبيعات ٢ - نسبة الذمم إلى إجمالي الأموال المستثمرة ( بدون عجز مرحل ) ٣ - متوسط فترة التحصيل باليوم (*)

- (\*) متوسط فترة التحصيل = معدل دوران الذمم × ٣٦٠ يوماً  
 = (متوسط أرصدة الذمم ÷ المبيعات) × ٣٦٠ يوماً

---

## **الجزء الثالث**

### **أعباء التمويل ومخاطره**

**جدول ١/٣ - مؤشرات أعباء التمويل**  
**جدول ٢/٣ - تحليل هيكل التمويل**

جدول ١/٣ - مؤشرات اعباء التمويل

بيان	١٩٨٦/٨٥	١٩٨٧/٨٦	١٩٨٨/٨٧
١ - نسبة الأموال المقرضة بدون فوائد إلى إجمالي الأموال المقرضة			
٢ - نسبة الأموال المقرضة إلى الأموال المملوكة			
٣ - معدل تكلفة الاقتراض			
٤ - معامل تغطية الفوائد			
٥ - نسبة اعباء خدمة الديون إلى إجمالي الفائض			

جدول ٢/٣ تحليل هيكل التمويل

معدل التطور %	١٩٨٨/٦/٣٠		١٩٨٧/٦/٣٠		١٩٨٦/٦/٣٠		بيان
	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	
							رأس المال + الاحتياطي + ارباح / خسائر مرحلة
							صافي حقوق الملكية + مخصصات الإهلاك + مخصصات أخرى
							جملة التمويل الذاتي + قروض ( محلية وأجنبية ) طويلة الأجل
							جملة الموارد طويلة الأجل + قروض قصيرة الأجل + بنوك دائن + دائنون وحسابات دائنة
	١٠٠		١٠٠		١٠٠		جملة التمويل - المتاح (*)

(\*) جملة التمويل المتاح = جملة التمويل الذاتي + الأموال المقرضة بفوائد وبدون فوائد .

# تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة بهدف تحديد الهيكل التمويلي

المحاسبية  
عسك

تمهيد :

يتفق كتاب الفكر المحاسبي على قبول المعالجة المحاسبية للفوائد على الأموال المقترضة في شركات المساهمة ، سواء من حيث كونها تمثل تكلفة الحصول على هذا المصدر من الأموال ، أو باعتبارها من عناصر تكاليف حيازة الأصول ، أو للاعتبارين معاً<sup>(١)</sup> ، كما تقر الأعراف المحاسبية - من ناحية أخرى - احتساب فائدة على الأموال المملوكة لأصحاب المشروع في حالة المحاسبة في شركات الأشخاص<sup>(٢)</sup> ، سواء من زاوية تعبيرها عن عائد التنظيم ، أو باعتبارها نوع من الأرباح الدنيا الواجبة الأداء لأصحاب المنشأة بغض النظر عن نتيجة أعماله .

وبالرغم من ذلك نجد أن القوائم المالية في ظل القواعد العرفية للمحاسبة ، قد خلت من الإشارة إلى تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة<sup>(٣)</sup> ، بل إنها لم تدخلها في اعتبارها بالمرّة ، حتى تتجاهل الإجراءات المحاسبية السائدة الآن هذه الفكرة ، الأمر الذي ينتج عنه إهدار مبدأ التوحيد في القياس المحاسبي ، وبالتالي مبدأ القابلية للمقارنة السليمة ، هذا فضلاً عن تباعد القواعد الخاصة بمعالجة الفوائد في المحاسبة المالية عن المفاهيم الاقتصادية لها .

ويتكرر سؤال الآن في الأوساط المحاسبية عما إذا كان هناك سبيل لابتكار نوع من المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة ، حتى يمكن توفير

بيانات محاسبية أكثر ملاءمة عن التكلفة الحقيقية للأصول التي تبنيها المنشأة بنفسها بالمقارنة بالأصول الشبيهة التي تشتريها من مورد خارجي - خاصة في ظل فلسفة رسملة فوائد الأموال المقترضة على قيمة الأصول في فترة ما قبل التشغيل التي تجد قبولاً في الفترة الأخيرة بين الأوساط المحاسبية - من ناحية ، وللاستفادة من المفهوم الاقتصادي لتكلفة الفرصة البديلة بالنسبة للمساهمين ، من ناحية أخرى ، وخاصة لو كان المنظور الخاص لهذه الفوائد يتمثل في كونها تكلفة الحصول على هذا المصدر من الأموال ؟

وإزاء ذلك يقدم هذا البحث الأسلوب المقترح للمحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة ، بهدف تحديد الهيكل

التمويلي للوحدات الاقتصادية ، وإجراء المقارنات بين نتائج النشاط الجاري للمشروعات المتماثلة على أساس موضوعي ، وإذا كان هذا الهدف يكاد يتفق مع المنهج الذي يتبعه النظام المحاسبي الموحد في مصر ، عند احتسابه لفرق الفوائد المحسوبة ، إلا أنه يختلف عنه من حيث الجوهر ، نظراً لعدم اقتصاره على تسجيل ذلك بقيود محاسبية متقابلة لا تؤثر من الناحية الديناميكية على القوائم المالية .

فيقوم المدخل المقترح على إيجاد المعدل الملائم لاحتساب الفائدة على حقوق الملكية ، بالأخذ في الاعتبار مفهوم تكلفة الفرصة البديلة للأموال المستثمرة ، ومن ثم استخدام فكرة حساب مجمع الفوائد على الأموال المملوكة والمقترضة في المعالجة المحاسبية التي يمكن أن تتكيف مع ما هو متبع محاسبياً الآن وينطبق فقط على فوائد الأموال المقترضة وبذلك يكون له بعض التأثيرات على القوائم المالية التقليدية للاحسن ، هذا مع مراعاة الوعاء الضريبي في المنشأة .

ومن هنا يتعرض الباحث في هذه

مكتبة عين شمس ١٩٧٤ ، ص : ٤٠ - ٤٨ .

١ - إبراهيم علي عشموي ، دراسات في

محاسبة الشركات ، بدون ناشر ، ١٩٦٩ ،

ص : ٤٠ - ٤٨ .

( ٢ ) يقصد الباحث بحقوق الملكية في هذا البحث

محروس شادي ، محاسبة شركات الأشخاص

حقوق أصحاب المنشأة وهي تتمثل في رأس المال المدفوع ، والاحتياطيات ، والأرباح المحتجزة .

انه يؤكد على توحيد فلسفة القياس المحاسبي والمقابلة بين الإيرادات والنفقات ، وهو ما يعمل على تأصيل مبدأ التوحيد والتماثل في المحاسبة المالية لأغراض عملية إجراء المقارنات السليمة .

ومن حيث مدى مسايرة هذا المفهوم للفقه المحاسبي ، يمكن القول بأنه يتفق بلا شك وكثير من فروض ومبادئ النظرية المحاسبية ، فعلى سبيل المثال إذا نظرنا إلى فرض الشخصية المستقلة : الذي بموجبه تعتبر شخصية المنشأة مستقلة تماماً عن شخصية أصحابها ، نجد أن حقوق الملكية يمكن اعتبارها بمثابة دين على المشروع ذاته ، بصفته يتمتع بذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للمالكه ، حتى أن المشروع الضريبي اعترف بذلك عندما اعتبر ضريبة التوزيعات عدم ازدواج ضريبي<sup>(٧)</sup> ، وبذا لا بد من احتساب فوائد على مثل هذه الديون - إذا صح التعبير - لتتحملها المنشأة كتكلفة للأموال المملوكة ، شأنها في ذلك شأن الأموال المقترضة من الغير .

وكمثال آخر في نفس المجال ، إذا أخذنا مبدأ المقابلة السليمة بين النفقات والإيرادات ، لوجدنا أن الأموال المملوكة تساهم متحدة مع الأموال المقترضة في تحقيق إيرادات الفترة المالية ، ويعتبر تحميل نفقات الفترة بتكلفة الأموال المقترضة دون تحميلها بتكلفة الأموال المملوكة أمر يخل بهذا المبدأ المحاسبي ، على خلاف لو تمت المقابلة مع مجمل التكلفة لنوعي الأموال المستخدمة في المنشأة ، لكان الأمر أقرب إلى القبول المنطقي أكثر من غيره .

ونخلص من ذلك إلى أنه يمكن تطوير

## د . نبيل فهمي سلامة

المدرس بقسم المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة - جامعة القاهرة

ويرى الباحث أن تطوير هذا المفهوم الاقتصادي لأرباح المشروعات للاستخدام المحاسبي أمر جائز ومقبول ، وفي هذه الحالة يمكن احتساب فائدة على حقوق الملكية في شركات المساهمة بجانب فائدة الأموال المقترضة ، كما هو الحال في شركات الأشخاص حيث تمثل تلك الفائدة المستحقة والتي يمكن أن تعالج محاسبياً كنفقة من تكاليف الإنتاج يمكن رسملتها على أصول المشروع شأنها شأن الفائدة على الأموال المقترضة<sup>(٦)</sup> ، ذلك الجزء من الأرباح الذي يسمى « الربح الأدنى » . وعلى ذلك فإن المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة تمثل دعوى صريحة لتخصيص تكاليف لحقوق الملكية في المنشأة يمكن أن تستقطع من الربح المحاسبي ( الربح البحت ) سواء تحقق أم لا ، كما هو الحال بالنسبة لسائر تكاليف الإنتاج الأخرى المتفق عليها بين المحاسبين ، أو هي بعبارة أخرى اتجاه لاحتساب فائدة على استثمارات المساهمين في شركات المساهمة بغض النظر عن نتيجة النشاط كما في حالة الجزء المقترض من رأس المال .

وإذا كان هذا الاتجاه - من وجهة نظر الباحث - يتيح الفرصة للتمييز الواضح بين عائد المخاطرة والابتكار والتجديد في النشاط الاقتصادي ، وذلك العائد الاقتصادي لرأس المال المملوك المقابل لتكلفة الفرصة البديلة لحقوق الملكية ، إلا

الدراسة بالناقشة والإيضاح والتحليل للنقاط التالية :

( أولاً ) مفهوم الفائدة على حقوق الملكية في ضوء التفسير الاقتصادي للأرباح .

( ثانياً ) مبررات احتساب فائدة على حقوق الملكية .

( ثالثاً ) الأساس المقترح لقياس التكلفة على حقوق الملكية .

( رابعاً ) المعالجة المحاسبية المقترحة لتكلفة حقوق الملكية .

( خامساً ) التأثيرات المحتملة على القوائم المالية والوعاء الضريبي .

( سادساً ) خلاصة البحث والتوصيات .

أولاً - مفهوم الفائدة على حقوق الملكية في ضوء التفسير الاقتصادي للأرباح :

يذهب الاقتصاديون في تفسيرهم لظاهرة الربح في مشروعات الأعمال ، إلا أنها عبارة عن مدى التحسن الذي يطرأ على المشروع في نهاية الفترة المالية مقارنة ببدايتها<sup>(٤)</sup> ويظهر في تفسيرهم بشكل واضح ذلك التمييز بين الجزء من الأرباح الذي يجب أن يحصل عليه المنظم ( أو المنظّمون ) سواء مقابل الجهود المبذولة في إدارة المشروع أو الإشراف عليه - كما هو الحال في شركات الأشخاص - أو باعتباره نوع من الأرباح الدنيا الواجبة الأداء لأصحاب المنشأة بغض النظر عن نتيجة النشاط ، طبقاً لمفهوم تكلفة الفرصة البديلة - كما في حالة شركات المساهمة - فيطلقون على هذا الجزء لفظ « الربح الأدنى » ، وبين تلك الجزء من الأرباح الذي يرمز إلى مقابل المخاطرة والتجديد والابتكار وهو ما يطلقون عليه لفظ « الربح البحت »<sup>(٥)</sup> .

(٧) د . محمد نصر الهواري ، دراسات في المراجعة مع عرض لبعض جوانب النظرية المحاسبية ( الجزء الأول ) ، مكتبة غريب بالقاهرة ، ١٩٧٧ ، ص : ٢١ .

بدون ناشر ، ١٩٦٨ ، ص : ٥٠٠ - ٥٠٨ .  
(٦) James E. Sueflew, Public Utility Accounting , Institute of Public Utilities, Michigan State University, 1973, P.180.

(٤) Sir John R. Hicks, Value and Capital, Oxford: The Clarendon Press, 1962, P.176.

(٥) د . علي لطفي ، مقدمة في علم الاقتصاد .

# → المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة

ومن ناحية أخرى ، فإن استخدام فكرة المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية مع المحاسبة عن تكلفة الأموال المقترضة - كفوائد مجمعة - مطبق منذ زمن على شركات الغاز والكهرباء في الولايات المتحدة الأمريكية ، ولم نسمع عن أية مشاكل تدعو إلى رفض هذا الأسلوب في الاستخدام<sup>(١٠)</sup>.

## ثالثاً - الأساس المقترح لقياس التكلفة على حقوق الملكية :

إن المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة يجب أن تمتد لتشمل مشكلة قياس هذه التكلفة ( أي معدل الفائدة المستخدم ) ، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية عنها . ولذا يقتصر الباحث في هذا البند على الشق الأول منهما ، على أن يناقش الشق الثاني من المشكلة في البند التالي مباشرة .

فما من شك في أن في الوقت الذي لا تشكل فيه تكلفة الأموال المقترضة ( أي معدل الفائدة على الأموال المقترضة ) ثمة مشكلة أو صعوبة ، تثير تكلفة الأموال المملوكة كثير من الجدل والحوار العلمي ، بصورة تتطلب ضرورة حسمها والتصدي لها بشيء من العدل واليقين منذ البداية ، حتى لا تواجه بها إدارة أي مشروع عند التطبيق العملي . وتتلخص المشكلة هنا في كيفية اختيار المعدل المناسب والملائم لاحتساب الفائدة على حقوق الملكية ، وفي نفس الوقت يتمتع بقدر كاف من

اختلاف طريقة تمويل كل منهما ، حيث كان أحدهما باستخدام الأموال المملوكة ، والثاني باستخدام - الأموال المقترضة ، فلا يجب بطبيعة الحال أن يظهر الأصلين في ميزانيتي المشروعين كل بقيمة تختلف عن الآخر ، بسبب الاختلاف في وسيلة تمويل كل منهما ، وخاصة في حالة اتباع أسلوب رسملة فوائد الأموال المقترضة على

الأصول في فترة ما قبل التشغيل ، والذي أقره المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة المالية (FASB) عام ١٩٧٩ (٨) .

أما على النطاق المحلي ، فما من أحد لا يعرف تلك المشكلة المالية التي تشغل بال إدارة أي وحدة اقتصادية عامة في مصر ، والتي تتمثل في ظاهرة الدائنية الكبيرة التي تكاد تفوق حجم الأموال المملوكة بها ، وبالتالي أحجام رموس الأموال عن الاستثمار في هذه المشروعات ، الأمر الذي ينعكس على القيمة السوقية لأسهمها في سوق المال ، ويرجع ذلك من بين ما يرجع إلى ضعف العائد على الأموال المستثمرة في هذه الوحدات أو انعدامه نهائياً في بعض الأحوال (٩) .

والأمر الجدير بالدراسة والاهتمام أن صورة القوائم المالية الختامية سوف تتجه إلى الأحسن في حالة تطبيق نظام المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية ، لما في ذلك من تشجيع للمستثمرين طبقاً لمفهوم تكلفة الفرصة البديلة بالنسبة للأموال المقترضة .

التفسير الاقتصادي لأرباح المشروعات في توضيح مفهوم الفائدة على الأموال المملوكة في شركات المساهمة ، وصولاً للمعنى الشامل لمجمل الفوائد على أموال المشروع ، الذي يتم التعامل معه محاسبياً .

## ثانياً - مبررات احتساب فائدة على حقوق الملكية :

إن الدعوة للمحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة ، وما تنطوي عليه من ضرورة احتساب فائدة على الأموال المملوكة ، أمر له مبرراته وأسانيده العلمية ، التي لا يمكن تجاهلها ، سواء بالنسبة لحقل المحاسبة بصفة عامة أو بالنسبة لبعض مشاكل قطاع الأعمال ووحداته الاقتصادية في مصر .

فبالنسبة لحقل المحاسبة ، فإن هذا الأسلوب يجعل قواعد المحاسبة المالية المتعلقة بمعالجة الفوائد تتفق والمفاهيم الاقتصادية ، وعلى الأخص ما يتعلق بتكلفة الفرصة البديلة للأموال المستثمرة . ومن ناحية أخرى يساهم في تقييم الأداء وإجراء المقارنات - بين نتائج النشاط الجاري للوحدات المتماثلة على أساس موضوعي ، فاحتساب فائدة على حقوق الملكية يؤدي إلى تحييد الهيكل التمويلي في الوحدات الاقتصادية .

فبقرض قيام مشروعين للأعمال لهما نفس الخصائص والظروف المحيطة ، بامتلاك أصل ما في تاريخ محدد ، وقام كل مشروع بدفع نفس القيمة للمورد ولكن مع

- إنه في الوقت الذي زادت فيه الأموال المقترضة بنسبة تصل إلى ٢٣٩ ٪ ، لم تزد الأموال المملوكة سوى بنسبة ٧,٤ ٪ فقط .  
- إن العجز المرحل سنوياً يبلغ على التوالي :  
٨٠,٠٨٧,٠٠٠ ، ٧٢,٧٥٩,٠٠٠ ، ٦٩,٥٧٧,٠٠٠ ، ٦١,٢٣٩,٠٠٠ جنيه .

(١٠) E.S.Hendrikson, Accounting Theory, Rev. ed., Richard D.Irwin, Homewood, Ill., 1970, P.373.

مايلي :

- أن إجمالي الأموال المقترضة يتزايد عاماً بعد عام حيث بلغ في هذه السنوات على التوالي :  
٢٠٦,٠٦٨,٠٠٠ ، ٣٢٩,١٥٦,٠٠٠ ، ٢٤٦,٤٩٠,٠٠٠ ، ٤٩١,٦٣٧,٠٠٠ جنيه .  
- إن حجم الأموال المملوكة تزايد خلال هذه الفترة زيادة طفيفة حيث بلغ على التوالي :  
٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠ ، ٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠ ، ٥٣٧,٢٨١,٠٠٠ ، ٥٤٠,٢٨٠,٠٠٠ جنيه .

(٨) Financial Accounting Standards Statement No. 34, Capitalization of Interest Cost, Stamford, Conn: FASB, October 1979.

(٩) فعلى سبيل المثال : إذا نظرنا إلى بيانات القوائم المالية المنشورة لشركة الحديد والصلب المصرية ( باعتبارها من كبرى شركات الصناعات المعدنية في مصر ) على مدى السنوات الأربع الأخيرة ( من عام ١٩٨٤ حتى ١٩٨٧ ) ، لوجدنا أنها تعكس

الموضوعية حتى يلقي قبولاً عاماً من ممارسي المهنة .

فهناك اتجاه يرى بأن تعامل الفائدة على الأموال المملوكة معاملة نظيرتها في نفس المشروع بالنسبة للأموال المقترضة ، وذلك من منطلق المعاملة بالمثل لاجمالي الأموال في المنشأة الواحدة . وهناك اتجاه آخر يرى احتساب معدل الفائدة على الأموال المملوكة على أساس المعدل السائد في سوق المال للفوائد على القروض والسندات . في ذلك الوقت ومعنى ذلك أن يكون المعدل قابلاً للتغيير خلال الفترة المالية محل المحاسبة<sup>(١١)</sup>.

وإزاء هذه المشكلة يرى الباحث أن فرض المساواة بين نوعي الأموال المستخدمة في المشروع الواحد - مملوكة ومقترضة - في المعاملة من حيث معدل الفوائد ، من شأنه أن يؤدي إلى أضرار في غير صالح المنشأة ، من أهمها تحول معظم المساهمين إلى مقرضين ، نظراً لأفضلية الإقراض في هذه الحالة عن المساهمة ، حيث إن السهم يمثل حصة في رأس المال لا تسترد قيمته بعد فترة معينة ، بل ويمكن أن يكون معرضاً للخسارة عند البيع ، أو التنازل عنه ، نظراً لأنه يبقى طوال فترة بقاء الشركة المصدرة له ، وذلك على خلاف القرض .

ومن ناحية أخرى ، إذا نقص معدل الفائدة على الأموال المملوكة عن المعدل السائد على المدخرات في البنوك التجارية ، يؤدي بالمساهم إلى الدخول في تطبيق مفهوم تكلفة الفرصة البديلة ، والتي قد تكون نتيجته في غير صالح الاستثمار في مشروعات الأعمال - كما هو الحال بالنسبة للمال السابق الإشارة إليه عن شركة الحديد والصلب المصرية .

وعلى ذلك يقترح الباحث أن يكون الأساس الذي ينبني عليه معدل قياس

تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة ، هو نفس المعدل السائد في السوق على المدخرات ، وليس المعدل السائد للفائدة على القروض والسندات ، أو معدل الفائدة على الأموال المقترضة في ذات المشروع ، وذلك للأسباب التالية :

( أ ) لأن المعدل السائد على المدخرات في البنوك التجارية يكاد يتصف بالثبات النسبي ، من ناحية ، وبالموضوعية في القياس من ناحية أخرى .

( ب ) لأن المعدل السائد على المدخرات في البنوك التجارية يساعد على إمكانية المقارنة السليمة بين المشروعات ، على خلاف معدل الفائدة على الأموال المقترضة الذي قد يختلف من مشروع إلى آخر ، وكذلك المعدل السائد للفائدة على القروض والسندات ، الذي يمكن أن يتغير صعوداً وهبوطاً من فترة لأخرى .

( جـ ) تجنب تعريض المساهم للإجحاف عندما تكون نتيجة النشاط خسارة ، وخاصة إذا ما طبق مفهوم تكلفة الفرصة البديلة مع الإيداع في البنوك .

( د ) تشجيع المستثمر على المساهمة في مشروعات الأعمال ، بصورة تعود على المجتمع ككل بالنفع والرخاء الاقتصادي ، فتتحول الأموال من حالة السكون إلى حالة الديناميكية الاقتصادية .

#### رابعاً - المعالجة المحاسبية لتكلفة حقوق الملكية .

تمثل المعالجة المحاسبية لتكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة الشق الثاني من مشكلة المحاسبة عن هذه التكلفة ، كما ذكر الباحث فيما تقدم ، ويحاول الباحث

ساعياً أن يجعلها تتفق والأسلوب المستخدم في معالجة الفوائد على الأموال المقترضة . ومن هنا وجب التعرض بإيجاز لأهم الأساليب السائدة في الفكر المحاسبي لمعالجة تكلفة الأموال المقترضة ، وهي تتلخص في الآتي :

#### ١ - معالجة فوائد الأموال المقترضة كمصرف إيرادي على الدوام :

فينظر إلى هذه الفوائد باعتبارها تكلفة زمنية يجب أن تحمل على حساب الأرباح والخسائر كمصرف إيرادي خلال فترة استحقاقه ، وذلك تمشياً مع مبدأ الاستحقاق في المحاسبة المالية ، وهو عادة ما يتبع في المشروعات الفردية وشركات الأشخاص صغيرة الحجم .

#### ٢ - معالجة الفوائد باعتبارها عبئاً تمويلياً لا علاقة له بشراء الأصول :

حيث يتم التمييز في المعالجة المحاسبية بين مرحلة ما قبل التشغيل ومرحلة ما بعد التشغيل للأصول ، فتعالج الفوائد في الحالة الأولى كمصرف رأسمالي يحمل على حساب النفقات الإيرادية المؤجلة ، وفي الحالة الثانية تعالج كمصرف إيرادي يحمل على حساب الأرباح والخسائر قبل الوصول إلى نتيجة النشاط .

ومن الجدير بالذكر أن هذه المعالجة المحاسبية للفوائد على الأموال المقترضة يأخذ بها النظام المحاسبي الموحد في مصر ، حيث يعتبرها عبئاً تمويلياً لا علاقة له بعملية شراء الأصول الثابتة ، ومعنى ذلك عدم توقف تكلفة الأصول على السياسة التمويلية التي تتبعها الوحدة الاقتصادية إزاء اقتنائه<sup>(١٢)</sup> كما يأخذ بهذا الأسلوب أيضاً في المعالجة المحاسبية لتكلفة الأموال المقترضة معاهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز<sup>(١٣)</sup>.



(١٢) د . فؤاد محمد الليثي ، مرجع سابق ، ص : ٢٥٨ .

(١٢) د . علي محروس شادي ، النظام المحاسبي الموحد ( تاصيل علمي - تطبيق عملي ) ، مكتبة غريب بالقاهرة ، ١٩٧٧ ، ص : ١٧٢ .

(١١) Ahmed Belkaoui, Accounting Theory, Harcourt Broce Jovanovich, Inc., ( New York, London, Sydney, Toronto ), 1981, Pp. 259 - 260.

- ۷۷ -

**شكل رقم ( ١ )**  
**قوائم الدخل للشركة في حالة الممارسة**  
**التقليدية للمحاسبة المالية**

كل عام من السنة الأولى حتى الرابعة ( بالدولار )	العام الخامس ( بالدولار )	
—	١٠٠٠٠	المبيعات
—	٥٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
—	٥٠٠٠	الربح العدى
( ٥٠٠ )	٥٠٠	الفائدة على رأس المال المقترض
( ٥٠٠ )	٤٥٠٠	صافي الدخل ( الخسارة )

**شكل رقم ( ٢ )**  
**قائمة المركز المالي لنفس الشركة في حالة**  
**الممارسة التقليدية للمحاسبة المالية**

( الأرقام بالدولار )

البيان	الأساس	الأولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
النقدية	١٥٠٠٠	١٤٥٠٠	١٤٠٠٠	١٣٥٠٠	١٣٠٠٠	٢٢٥٠٠
المخزون	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	—
اجمالي الأصول	٢٠٠٠٠	١٩٥٠٠	١٩٠٠٠	١٨٥٠٠	١٨٠٠٠	٢٢٥٠٠
المال المقترض	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
حقوق الملكية	١٠٠٠٠	٩٥٠٠	٩٠٠٠	٨٥٠٠	٨٠٠٠	١٢٥٠٠
اجمالي الأصول	٢٠٠٠٠	١٩٥٠٠	١٩٠٠٠	١٨٥٠٠	١٨٠٠٠	٢٢٥٠٠

## → المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة

١٠٪ على سبيل المثال ، فإن الأمر سيختلف إلى الأحسن حيث إنه لن يتأكل رأس المال المملوك كما سبق وأوضحنا في الشكليات السابقين (١٩) بل على العكس فإن حقوق الملكية ستتجه إلى الزيادة كل عام ، ويتضح ذلك من الشكليات أرقام (٣ ، ٤) :

وأمم ما يلاحظ في القوائم السابقة ، شكلي « ٣ ، ٤ » هو اتباع نظام للمحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية - كما يتصوره ذلك الباحث - يقوم على تحميل حساب مجمع الفوائد المالية على حساب تكلفة البضاعة المباعة في حالة بيعها ، وتحميله على حساب المخزون من بضاعة آخر المدة في حالة عدم البيع ، ومن هنا أشار رقم المخزون في المثال السابق « شكل رقم ٤ » إلى زيادة كل عام بمقدرا الـ ١٠٪ وهي الفائدة على حقوق الملكية فضلا عن مبلغ الـ ٥٠٠ دولار وهي الفائدة على الأموال المقترضة « وهما معا يكونا رصيد حساب مجمع الفوائد المالية » ، كما يشير رقم تكلفة البضاعة المباعة في العام الخامس إلى :

١١٦٤١ « دولار » مخزون العام الرابع ، يضاف إليه :  
١٤٦٤١ « دولار » ١٠٪ فوائد على حقوق الملكية في العام الرابع ، يضاف إليه :  
٥٠٠ « دولار » مقدار الفوائد على الأموال المقترضة السنوية .

١٣٦٠٥,١ « دولار » .

أما عن رقم حقوق الملكية فهو يزداد كل عام بمقدار الـ ١٠٪ من رقم العام السابق له ، وهو المعدل المقترض كفايدة عليه في بداية المثال .  
ولاشك أن الأسلوب المتقدم في المعالجة

ومن الشكليات السابقين يتضح أن الشركة المذكورة تحقق خسائر كل عام بمقدار ٥٠٠ دولار خلال الأربعة الأعوام الأولى تؤدي إلى تأكل الأموال المملوكة ، بينما في العام الخامس تحقق فائضاً يضاف إلى حقوق الملكية .  
بينما في حالة لم إذا قامت الشركة باحتساب فوائد على حقوق الملكية بمعدل

شكل رقم ( ٣ )

قوائم الدخل للشركة السابقة في حالة وجود نظام للمحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية

العام الخامس ( بالدولار )	كل عام من السنة الأولى حتى الرابعة ( بالدولار )	
١٠٠٠٠	—	المبيعات
١٣٦٠٥,١	—	تكلفة البضاعة المباعة
(٣٦٠٥,١)	—	الربح الحدي وصافي الدخل

شكل رقم ( ٤ )

قائمة المركز المالي لنفس الشركة في حالة وجود نظام للمحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية

( الأرقام بالدولار )

البيان	الأساس	الأولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
النقدية	١٥٠٠٠	١٤٥٠٠	١٤٠٠٠	١٣٥٠٠	١٣٠٠٠	٢٢٥٠٠
المخزون	٥٠٠٠	٦٥٠٠	٨١٠٠	٩٨١٠	١١٦٤١	—
إجمالي الأصول	٢٠٠٠٠	٢١٠٠٠	٢٢١٠٠	٢٣٣١٠	٢٤٦٤١	٢٢٥٠٠
المال المقترض	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
حقوق الملكية	١٠٠٠٠	١١٠٠٠	١٢١٠٠	١٣٣١٠	١٤٦٤١	١٢٥٠٠
إجمالي الأصول	٢٠٠٠٠	٢١٠٠٠	٢٢١٠٠	٢٣٣١٠	٢٤٦٤١	٢٢٥٠٠

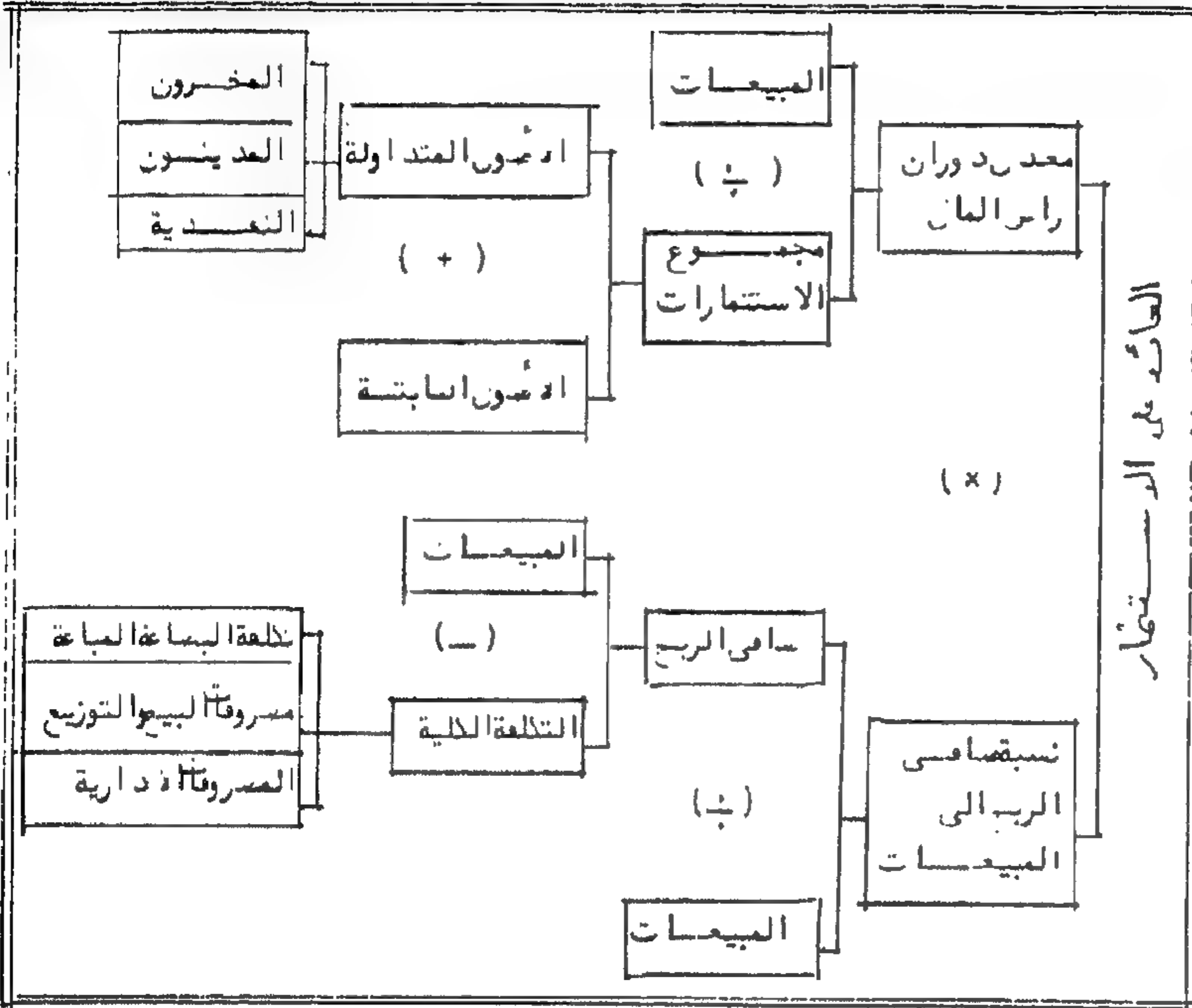
الفوائد على الأموال بصفة عامة وليس لفكرة المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في حد ذاتها ، وهذا ما من شأنه أن يخرج عن نطاق الدراسة محل البحث .

أما عن الاعتراض الأول فيتفق معه الباحث ، ومن ثم يوصى بضرورة تعديل الأسلوب المتقدم في المعالجة المحاسبية لتكلفة حقوق الملكية ، ليتلاءم مع توصية

العائد على الاستثمار =

$$\frac{\text{صافي الربح}}{\text{المبيعات}} \times \frac{\text{المبيعات}}{\text{الاستثمارات}}$$

وتكون العلاقة بين العوامل المؤثرة في هذا المعدل متمثلة في العلاقة بين الأرباح كنسبة إلى المبيعات ومعدل دوران رأس المال ، ويمكن توضيحها بالشكل التالي :



عام ١٩٧٩ ، وهي تتعلق برسمة الفائدة على الأموال المقترضة كجزء من تكلفة الأصل إذا ما توافرت شروط معينة هي<sup>(٢٤)</sup> :

( أ ) أن تقوم المنشأة باتفاق المصرف الرأسمالي فعلاً على شراء الأصل أو جزء منه .

( ب ) أن تكون الأعمال اللازمة لتجهيز الأصل للاستخدام مازالت في مرحلة التنفيذ .

حد ذاتها لن تؤثر بمفردها على ذلك المعدل بالصورة القائمة التي يصورها صاحب هذا الاعتراض ، لأنه في نفس الوقت يوافق على رسملة الفوائد على الأموال المقترضة ، مع أن كلاهما يؤثر على رقم الأصول الثابتة وهو أحد عناصر معدل العائد على الاستثمار ، ولذا فإن صحة هذا الاعتراض أن يوجه إلى موضوع رسملة المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة المالية ( FASB ) رقم « ٢٤ » الصادرة في أكتوبر

المحاسبية عن تكلفة حقوق الملكية في الشركات المساهمة بهذه الصورة ، يشوبه كثير من العيوب والانتقادات ، والتي يمكن أن تتلخص في الآتي :

١ - إن تحميل تكلفة حقوق الملكية والأموال المقترضة - كمجمع الفوائد المالية - على تكلفة المنتج ، من شأنه أن ينقل العبء على المستهلك الذي لا دخل له في هذه الزيادة ، بل هي صورة مقنعة لزيادة أسعار المنتج ، وهو الأمر الذي سبق وأن رفضه معهد المحاسبين الأمريكي عام ١٩٧١<sup>(٢٥)</sup>

٢ - إن تحميل مجمع الفوائد المالية السابق على حسابات الأصول ، من شأنه أن يجعل معدل العائد على الاستثمار الخاص بالمنشأة محل الدراسة مضللاً ، فلا يمكن الاستناد إلى مفهوم تكلفة الفرصة البديلة لزيادة قيم الأصول<sup>(٢٦)</sup>

٣ - إن رسملة الفائدة على حقوق الملكية قد توحى صورياً بزيادة في الأرباح قد حققتها المنشأة ، ولكن في حقيقة الأمر لا توجد لديها إيرادات حقيقية<sup>(٢٧)</sup>

وإزاء هذه الانتقادات ، يقدم الباحث الرد عليها ، وذلك من خلال ما قدمه ويقدمه من اقتراحات لتطوير أسلوب المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة في هذا البحث ، فعن الاعتراض الثالث والآخر يكون الرد عليه باستخدام التفسير الاقتصادي لأرباح المشروعات لتبيان مفهوم الفائدة على حقوق الملكية - والسابق مناقشته تفصيلاً في البند الأول من هذا البحث .

أما عن الاعتراض الثاني ، فقبل الرد عليه يرى الباحث ضرورة توضيح فكرة معدل العائد على الاستثمار بشيء من الإيجاز ، فهذا المعدل يحسب كما يلي<sup>(٢٨)</sup> :

وعلى ذلك نجد أن تكلفة حقوق الملكية في

مكتبة التجارة والتعاون ، ١٩٧٧ ، ص : ٢٥٠ - ٢٥١ .

(٢٤) د. فؤاد محمد الليثي ، مرجع سابق ، ص : ٢٥٢ - ٢٥٧ .

(٢٥) James E. Sueflow, Op. Cit., P.180.

(٢٦) د. محمد عباس حجازي ، المحاسبة الإدارية ( مقدمة في المعلومات التخطيطية . اتخاذ القرارات . الرقابة ) ،

(٢٧) Ahmed Belkaoui, Op. Cit., P.261.

(٢٨) Thomas R. Dycknan, Long-Lived Assets, Wadsworth Publishing Co., Belmont Calif., 1965, P.32.

## → المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة

(جـ) أن تتحمل المنشأة فعلاً بتكلفة الفائدة على القروض .

ولل المنشأة أن تستمر في معالجة الفائدة على الأموال المقرضة كمصروف رأسمالي طالما توافرت هذه الشروط الثلاثة معاً ، وذلك حتى يصبح الأصل كاملاً وجاهزاً للاستخدام ، مع مراعاة أن ينطبق ذلك على الأصول التي يستلزم إعدادها فترة طويلة ، وعلى هذا يخرج من تلك النطاق حسابات المخزون وكافة الأصول النقدية . ومن هذا المنطلق ، يرى الباحث تكوين حساب لمجمع فوائد الأموال المحتسبة بمفهومها الشامل ( سواء بالنسبة للأموال المقرضة أو للأموال المملوكة ) ، على أن يتم تحميل رصيد هذا الحساب في حالة شراء أو بناء أصل جديد على تكلفة هذا الأصل في فترة التجهيز والإعداد ، بشرط توافر الشروط السابق الإشارة إليها مقدماً مع إضافة مايلي :

١ - بالنسبة للاشتراط الثالث يضاف له الفائدة على الأموال المملوكة أيضاً .

٢ - يضاف للشروط الثلاثة المشار إليها الآتي :

- ألا تكون هذه الأصول نقدية ، بمعنى أن تقتصر الرسملة على الأصول الثابتة . ويحمل حساب مجمع فوائد الأموال المحتسبة - المشار إليه فيما تقدم - على حساب الأرباح والخسائر ( أو حساب العمليات الجارية في حالة الوحدات الاقتصادية العامة ) باعتبارها تكاليف زمنية أو مصاريف إيرادية ( أو استخدامات جارية ) ، وذلك في فترة ما بعد التشغيل أو الاستخدام للأصول الثابتة في المشروع .

ولا شك أن هذا الإجراء من شأنه أن يحقق تحييد الهيكل التمويلي للمنشأة ، بالمقابلية للمقارنة والتوحيد في القياس ، كما أنه يأخذ في الاعتبار مفهوم تكلفة الفرصة البديلة للأموال المستثمرة في شركات

المساهمة ، ومن ناحية أخرى يعمل على تدليل الاعتراض الأساسي المقدم في مواجهة أسلوب "Anthony" .

ومن ناحية أخرى ، في حالة الوحدات الاقتصادية التي تتبع النظام المحاسبي الموحد في مصر ، يمكن تكييف هذا الأسلوب المقترح بما يتفق والإجراءات المحاسبية بها ، حيث يجوز تحميل رصيد حساب مجمع فوائد الأموال المحتسبة في هذه الحالة على حساب النفقات الإيرادية المؤجلة ، وذلك في فترة ما قبل تشغيل أو استخدام الأصول الجديدة ، ثم يتم تحميل ذلك الرصيد على حساب العمليات الجارية بعد دخول هذه الأصول في الإنتاج ، كما ذكرنا من قبل .

ويترك الباحث مجال التفضيل بين رسملة الفوائد أو تعليلتها على حساب النفقات الإيرادية المؤجلة في فترة ما قبل تشغيل أو استخدام الأصول ، إلى مجال دراسة وأبحاث أخرى . وبذا يكون الأسلوب المقترح للمحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة بصورته السابقة قد أمكنه التكيف مع توصية المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة المالية من ناحية ، وكذلك مع إجراءات النظام المحاسبي الموحد من ناحية أخرى .

ويعتبر من أبرز الفوائد التي يمكن أن يجنيها المحاسب طبقاً للمحاسبة عن حقوق الملكية ، بالأسلوب المقترح بالإضافة لما تقدم هو وضع حد للقصور الذي كان يشوب توصية المجلس المشار إليها فيما تقدم ، والذي تتعلق بمبلغ تكلفة الفائدة الذي يجب رسملته في حالة المحاسبة عن تكلفة الأموال المقرضة فقط ، فقد حددته بأنه يكون ممثلاً للقيمة التي يمكن تجنبها نظرياً خلال فترة الحياة إذا كانت المصروفات الرأسمالية على الأصول لم تحدث ( أي عن طريق دفع القروض الحالية أو عدم اقتراض أموال إضافية ) .

ويهدف ذلك المبلغ المحدد من قبل التوصية السابقة إلى تحييد الهيكل التمويلي بعض الشيء ، ولكن بأخذ الفائدة على كافة الأموال المقرضة والمملوكة يكون الأمر أفضل بكثير من وجهة نظر الباحث ، وبذا يمكن أن تستقيم عملية تقييم الأداء في المنشآت .

خامساً - التأثيرات المحتملة على القوائم المالية والوعاء الضريبي : يؤدي استخدام المعالجة المحاسبية المقترحة لتكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة - طبقاً للتعديل السابق - إلى الآثار التالية على القوائم المالية :

١ - تخفيض الفائض القابل للتوزيع ( صافي نتيجة النشاط ) بمقدار الفائدة المحتسبة على حقوق الملكية ، وهو ما يمكن تسميته في هذه الحالة « الربح البحت » .

٢ - زيادة الأرباح المحتجزة بمقدار هذه الفائدة المحتسبة ، وهو ما يمكن أن ينطلق عليها « الربح الأدنى » .

٣ - زيادة تكلفة الأصول الثابتة بمقدار الفائدة المحتسبة على حقوق الملكية في فترة التجهيز للاستخدام ، أو الإعداد للتشغيل .

٤ - في حالة لو حمل مجمع فوائد الأموال المحتسبة على حساب النفقات الإيرادية المؤجلة فيزداد هذا الحساب الأخير بمقدار الفائدة المحتسبة على حقوق الملكية .

ومعنى هذا أنه لن يتأثر المنتج بأية زيادة ، كما لن يتأثر رقم المخزون أو رقم تكلفة البضاعة المباعة .

هذا ومن ناحية أخرى ، يرى الباحث أن المعالجة المحاسبية للتكلفة عن حقوق الملكية ، بتلك الصيغة المقترحة ، يمكن ألا تشكل أية مشاكل من الناحية الضريبية ، حيث يسهل تطبيق ما يتبع في حالة شركات الأشخاص على الشركات

المساهمة<sup>(٢٥)</sup> أيضاً ، بمعنى أنه تعتبر الفائدة على حقوق الملكية نوعاً من أنواع توزيعات الأرباح على المساهمين ، فلا تدرج ضمن التكاليف واجبة الخصم للوصول إلى الوعاء الضريبي ، بل تضم هنا إلى نتيجة النشاط عند تقدير ضريبة الأرباح التجارية والصناعية . نظراً لأنه من المعروف أن الضرائب على التوزيعات لا تعتبر ازدواج ضريبي مع ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، ويخلص الباحث من ذلك إلى أن المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية لا تؤثر في الوعاء الضريبي بعد المعالجة المتقدمة ، ولكن من شأنها إعطاء أولوية للمساهمين في الحقوق أسوة بالمقرضين .

#### سادساً - خلاصة البحث والتوصيات :

يخلص الباحث مما تقدم إلى أنه هناك تجاهل واضح في إجراءات المحاسبة المالية لفكرة التحاسب عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة ، في الوقت الذي تفره الأعراف المحاسبية بالنسبة لشركات

الأشخاص من ناحية ، وبالنسبة للأموال المقترضة في مختلف المنشآت من ناحية أخرى ، الأمر الذي يمكن أن يهدر مبدأ التوحيد في القياس وبالتالي القابلية للمقارنة ، فضلاً عن عدم تطبيق المفهوم الاقتصادي لتكلفة الفرصة البديلة ، وكلها تتسبب في عدم تحييد الهيكل التمويلي . وتكمن فكرة المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة ، في تخصيص تكاليف للأموال المملوكة في المنشأة قبل الوصول إلى صافي نتيجة النشاط ، كما هو الحال بالنسبة للأموال المقترضة ، وذلك باستخدام التفسير الاقتصادي لأرباح المشروعات ، وبصورة لا تتعارض مع الفقه المحاسبي المتعارف عليه .

وقد اقترح الباحث ، قياس تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة على أساس معدل الفائدة السائد في البنوك التجارية على المدخرات ، لما في ذلك من مزايا وأثار حميدة ، تفوق استخدام المعدل السائد على الفائدة للقروض والسندات في سوق المال أو معدل الفائدة على الأموال المقترضة في ذات

#### المنشأة .

كما انتقد الباحث الأسلوب المقدم من أحد الباحثين في هذا الشأن حلاً لمشكلة المعالجة المحاسبية لتكلفة حقوق الملكية ، وبناء على ذلك تقدم بتوصياته في استخدام فكرة حساب مجمع فوائد الأموال المحتسبة في تجميع الفوائد على الأموال المقترضة والمملوكة ، ومن ثم رسميتها على تكلفة الأصول الثابتة في مرحلة الإعداد والتجهيز ، ثم علاجها كمصروف إيرادي بعد دخول الأصول في مرحلة الاستخدام والتشغيل ، أو تحميلها على حساب النفقات الأيرادية المؤجلة ثم اعتبارها بعد تشغيل الأصول استخداماً جارياً للفترة .

وأهم ما يوصي به الباحث في هذا المجال هو ضرورة انتباه الباحثين في حقل المحاسبة إلى ذلك الأسلوب المستحدث ، والقيم بإجراء الدراسات العملية والميدانية المستفيضة عليه ، حتى يمكن أن يخرج للواقع التطبيقي وتحقيق المزايا المرجوة منه لشركات المساهمة بصفة عامة .

#### مراجع البحث

- ٤ - ..... ، النظام المحاسبي الموحد ( تاصيل علمي - تطبيق عملي ) ، مكتبة غريب بالفجالة ، ( ١٩٧٧ ) .
- ٥ - د . فؤاد محمد الليثي ، نظرية المحاسبة - المدخل المعاصر ، دار النهضة العربية ، ( ١٩٨٥ ) .
- ٦ - د . محمد حسن الجزيري ، ضرائب الدخل وضريبة الشركات ، مكتبة عين شمس ، ( ١٩٧٢ ) .
- ٧ - د . محمد عباس حجازي ، المحاسبة الإدارية ( مقدمة في المعلومات التخطيط . اتخاذ القرارات . الرقابة ) ، مكتبة التجارة والتعاون ، ( ١٩٧٧ ) .
- ٨ - د . محمد نصر الهواري ، دراسات في المراجعة مع عرض لبعض جوانب النظرية المحاسبية ( الجزء الأول ) ، مكتبة غريب بالفجالة ، ( ١٩٧٧ ) .

- ١ - ١ . إبراهيم علي عشاوي ، دراسات في محاسبة الشركات ، بدون ناشر ، ( ١٩٦٩ ) .
- ٢ - د . علي لطفي ، مقدمة في علم الاقتصاد ، بدون ناشر ، ( ١٩٦٨ ) .
- ٣ - د . علي محروس شادي ، محاسبة شركات الأشخاص ، مكتبة عين شمس ، ( ١٩٧٤ ) .

#### أولاً - باللغة العربية :

- ١ - ١ . إبراهيم علي عشاوي ، دراسات في محاسبة الشركات ، بدون ناشر ، ( ١٩٦٩ ) .
- ٢ - د . علي لطفي ، مقدمة في علم الاقتصاد ، بدون ناشر ، ( ١٩٦٨ ) .
- ٣ - د . علي محروس شادي ، محاسبة شركات الأشخاص ، مكتبة عين شمس ، ( ١٩٧٤ ) .

## → المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة

ثانياً - باللغة الأجنبية :

- 1 - Financial Accounting Standards Statement No. 34, Capitalization of Interest Cost, Stamford Conn: FASB, October 1979.
- 2 - D.W.Young, Accounting for the Cost of Interest: Implications for the Timber Industry, The Accounting Review, October 1976.
- 3 - R.N.Anthony, Accounting for the Cost of Equity, Harvard Business Review, November / December, 1973.
- 4 - Ahmed Belkaoui, Accounting Theory, Harcourt Broce Jovanovich, Inc., ( New York, London, Sydney, Toronto ), 1981.
- 5 - E.S.Hendrikson, Accounting Theory, Rev. ed., Richard D.Irwin, Homewood, Ill., 1970.
- 6 - James E.Sueflew, Public Utility Accounting, Institute of Public Utilities, Michigan State University, 1973.
- 7 - P.E.Meyer, Applied Accounting Theory, A Financial Perspective, Richard D.Irwin, Inc., Illinois, 1980.
- 8 - R.N.Anthony, Accounting for the Cost of Interest, Lixton, Books ( New York ), 1975.
- 9 - Sir John R.Hicks, Value and Capital, Oxford: The Clarendon Press, 1962.
- 10 - Uthomas R.Dycknan, Long - Lived Assets, Wadsworth Publishing Co., Belmont Calif., 1965.
- 11 - W.A.Paton & A.C.Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, American Accounting Association, Monograph No.3 ( AAA ), 1940.



سازمان اسناد و کتابخانه ملی  
جمهوری اسلامی ایران

## ON THE N-JOB SINGLE FACILITY SCHEDULING PROBLEM WITH TARDINESS PENALTIES

22. Shanthikamar, J.G. "Scheduling n Jobs on One Machine to Minimize the Maximum Tardiness with Minimum Number Tardy". *Computers and Operations Research*, vol. 10, no. 3, 1983, 255-266 .
23. Shwimer, J. "On the n-Job, One-Machine, Sequence Independent Scheduling Problem with Tardiness Penalties : A Branch-Bound Solution". *Management Science*, vol. 18, no. 6, Feb 1972, B301-B313 .
24. Srinivasan, V. "A Hybrid Algorithm for the One-Machine Sequencing Problem to Minimize Total Tardiness". *Naval Research Logistics quarterly*, vol. 18, no. 3, Sept. 1971, 317-327 .
25. Townsend, W. "Sequencing n Jobs on m Machines to Minimize Maximum Tardiness : A Branch-Bound Solution". *Management Science*, vol. 23, no. 9, May 1977, 1016-1919 .



U.S. GOVERNMENT  
PRINTING OFFICE

New areas for application has been suggested for the proposed algorithm, especially for enhancing the effectiveness of hierarchical production planning systems, and overcoming the problem of infeasibility of the aggregate plan for disaggregation into detailed operational schedules.

The fact that the CPU time required for solutions increases in a quadratic pattern with the size of the problem, implies a substantial computational savings over the earlier approaches where the CPU time increases exponentially as a function of the problem size, expressed

by the number of jobs to be scheduled.

More testing is needed however to explore the net computational savings for different tardiness penalty functions, and for the case of multiple machines. These are issues suggested for future research.

## REFERENCES

1. Abdul, Razaq. T.S. and C.N. Potts "Dynamic Programming State Space Relaxation For Single Machine Scheduling". *Journal of Operational Research Society*, vol 39, no. 2, Feb 1988 141-152 .
2. Baker, K. R. *Introduction to Sequencing and Scheduling*. New York John Wiley, 1974 .
3. Baker, K. R. and J.W.M. Bertrand. "A Dynamic Priority Rule For Sequencing Against Due Dates". *Journal of Operations Management*. vol13, no 1, Nov. 1982 37-42 .
4. Baker, K. R. and J.B. Martin. "An Experimental Comparison of Solution Algorithms for the Single Machine Tardiness Problem". *Naval Research Logistics Quarterly*, vol. 21, no.1, March 1974 187-199 .
5. Conway, R., W.Maxwell and L.Miller. *Theory of Scheduling*. Reading, Massachusetts : Addison Wesley, 1967 .
6. Eilon,S. *Production Scheduling*. In OR'78 (Ed. Hayler, K.B.). Amsterdam, North Holland 1979, 237-266 .
7. Elmaghraby, S.E. "The One Machine Sequencing Problem with Delay Costs". *Journal of Industrial Engineering*, vol. 19, no.2, Feb 1968, 105-108 .
8. Elmaghraby, S.E. "The Machine Sequencing problem Review and Extensions". *Naval Research Logistic Quarterly*, vol.15, no 2, June 1968, 205-232 .
9. Emmons, H. "One Machine Sequencing to Minimize Certain Functions of Job Tardiness". *Operations Research*, vol.17, no 7, July-August 1969, 701-715 .
10. Emmons, H. "One Machine Sequencing to Minimize Mean Flow Time with Minimum Number Tardy". *Naval Research Logistics Quarterly*, vol. 22, no. 3, 1975, 585-592 .
11. Jackson, J.R. "Scheduling a Production Line to Minimize Maximum Tardiness". Research Report 43, Management Science Research Project, U.C.L.A., 1955 .
12. Kramark, V.S. "Lot-Sizing and Scheduling Delays". *Management Science*, vol. 33, no. 3 March 1987, 419-423 .
13. Larson, R.E., M.I. Dessouky and R.E. Devor. "A Forward Backward Procedure For the Single Machine Problem to Minimize Maximum Lateness". *IEEE Transactions*, vol. 17, no. 3, Sept. 1985, 252-250 .
14. Moore, J.M. "Sequencing Jobs on One Machine to Minimize the Number of Tardy Jobs". *Management Science*, vol. 17, no. 1, Sept. 1968, 102-109 .
15. Panwalker, S.S. and W. Iskandar, "A Survey of Scheduling Rules". *Operations Research*, vol. 25, no. 1, 1977, 45-61 .
16. Potts, C.N. and L.N. VanWassenhove. "Dynamic Programming and Decomposition Approaches For the Single Machine Total Tardiness Problem". *European Journal of Operational Research*, vol. 32, no. 3, Dec. 1987, 405-414 .
17. Saad, G.H. "An Overview of Production Planning Models: Structural Classification and Empirical Assessment". *The International Journal of Production Research*, vol. 20, no. 1, Jan-Feb., 1982, 105-114 .
18. Saad, G.H. "An Efficient Branch and Bound Procedure for Production Scheduling". Paper presented at the Fifth or European Conference, XXV'S TMS/ORSA Meeting, held in Lauzanne, Switzerland, July 1982 .
19. Saad, G.H. "An Optimization Approach for the Disaggregation of Aggregate Production Plans". *Expert Systems and Intelligent Manufacturing* (Ed. Oliff, M), Elsevier Science Publishing Co., New York, 1988, PP. 507-718 .
20. Sen, T.T., L.M. Austin and P. Ghandfaroush. "An Algorithm for the Single Machine Sequencing Problem to Minimize Total Tardiness". *I.I.E Transactions*, vol. 15, no. 4, Dec., 1983, 363-366 .
21. Sen, T. and S.K. Gupta. "A State of the Art Survey of Static Schedule Research Involving Due Dates". *Omega The International Journal of Management Science*, vol. 12, no. 1, Jan 1984, 63-76 .



# ON THE N-JOB SINGLE FACILITY SCHEDULING PROBLEM WITH TARDINESS PENALTIES

Figure (7) CPU Time (in seconds) for Different Degrees of Due Date Tightness  
(Range of Job Processing Times: 1 to 19,  $n=5$ )

Results	Degree of Due Dates' Tightness					
	Tight		Medium		Loose	
	MBB	CBB	MBB	CBB	MBB	CBB
Average	3.01	12.8	2.997	6.474	4.767	5.333
Variance	0.592	34.43142	0.462	12.444	9.357	9.689
Std. Deviation	0.769	5.867829	0.680	3.527	3.058	3.112
Upper Bound	5.85	31.16	5.68	20.36	15.56	15.5
Lower Bound	2.38	5.6	2.38	3.22	2.38	2.67
Range	3.47	25.56	3.3	17.14	13.38	12.38

## V. SYNTHESIS AND EXTENSIONS

The first section of this paper has highlighted the importance of the  $n$ -job, single machine, sequence independent scheduling problem where the main goal is to minimize total tardiness. This section discusses new applications in more detail with particular emphasis on using the algorithm proposed in not just optimizing tardiness as such, but also enhancing the effectiveness of hierarchical production planning systems.

Classical applications of the single machine tardiness problem are found in both industrial and service sectors with generalization into the job-shop production environment, to alleviate bottlenecks faced in such operation environments.

A new application of the above case is now proposed for the highly standardized mass production environment, where hierarchical production planning systems are implemented. As discussed

by Kramarker [12], and Saad [19] lot sizing and scheduling delays are not independent issues.

A main problem faced in implementing hierarchical production planning systems is how to overcome infeasibility of the aggregate production plan for disaggregation into detailed operational schedules. Such infeasibility represents tardiness imbedded in the detailed schedules which has to be minimized. We suggest to consider each production item batch, a job to be scheduled. If processing times and due dates of each batch are accurately estimated the proposed algorithm to minimize tardiness in this paper can be directly implemented to solve this problem. This use of the proposed algorithm enhances the practical effectiveness of hierarchical production planning systems and overcomes the major problem faced in implementing such systems.

## VI. SUMMARY AND CONCLUSIONS

This paper has developed basic mod-

ifications for the Elmaghraby's [7] algorithm to minimize total tardiness for the  $n$ -job, single-machine, sequence independent problem. The proposed algorithm results in getting an optimal solution with substantial savings in CPU time. More important is the fact that such computational savings increase as the problem size (# of jobs to be scheduled) increases, which enhance the practical validity of the proposed method for implementation.

Also discussed, the implementation of the proposed algorithm for the case of minimizing not just total tardiness but also the total penalties of tardiness when different jobs have different degrees of importance, and hence different penalty value for each unit of tardiness. The algorithm proposed can be used to solve the problem for any penalty function which improves the earlier approach, proposed by Shwimer [23] which has been applied mainly for linear penalty functions.

Figure (5) CPU Variations by Problem Size (Seconds)

RESULTS	of jobs to be Scheduled					
	n=5		n=8		n=10	
	MBB	CBB	MBB	CBB	MBB	CBB
Average	1.761	3.730	8.944	62.060	33.101	2591.002
Variance	0.570	2.027	42.077	3014.263	895.258	6850462.
Std. Deviation	0.755	1.424	6.486	54.902	29.920	2617.338
Upper Bound	4.66	7.25	31.25	235.13	127.53	13505.99
Lower Bound	1.31	1.65	2.47	11.43	4.94	166.59
Range	3.35	5.6	28.78	223.7	122.59	13338.99

- The proposed algorithm realized also substantial improvement in the other performance measures of CPU variability in terms of the lower and upper time required for solving the same problem size with different processing times and due dates.

### 3. Degree of Tightness of Due Dates

Three degrees of problem tightness have been examined denoted by : tight, medium, and loose schedules. For each of these categories two ranges of jobs' processing times have been tested (1,9), (1,19) respectively, with 30 problems run

for each range in each tightness category. The results of these tests are illustrated in Figure (6) for the jobs with processing time range of (1,9) and in Figure (7) for jobs with processing time range of (1,19). These two figures reveal the following :

The proposed algorithm has resulted in substantial savings of computation time in all cases. Such savings increase as the tightness of due dates increases. For tight schedules CPU time of the classical approach is almost 300% of that of the proposed algorithm. This is intuitively explained by the tighter lower bounds of the proposed algorithm which results in reaching the optimal solution(s) much quicker than the classical bounds. The lookahead nature of the proposed bound accounts for additional minimum tardiness contributed by the jobs not in the schedule yet. This reduces, if not eliminates completely, backtracking steps needed to obtain an optimal solution. Hence, results in substantial reduction of CPU solution time. We now discuss basic application extensions of the algorithm proposed.

Figure (6) CPU Time (in seconds) For Different Degrees of Due Date Tightness (Range of Job Processing Times: 1 to 9 n=5)

Results	Degree of Due Dates' Tightness					
	Tight		Medium		Loose	
	MBB	CBB	MBB	CBB	MBB	CBB
Average	3.620	14.757	3.548	7.000	6.535	7.001
Variance	1.110	24.647	1.568	7.169	65.233	62.050
Std. Deviation	1.058	4.964	1.252	2.677	8.076	7.877
Upper Bound	7.33	24.98	7.5	12.63	45.05	44.73
Lower Bound	2.38	6.02	2.38	2.51	2.33	2.50
Range	4.95	18.96	5.12	10.12	42.72	42.23



# ON THE N-JOB SINGLE FACILITY SCHEDULING PROBLEM WITH TARDINESS PENALTIES

Figure (3) Classification of Tested Problems  
According to the Testing Criteria Used

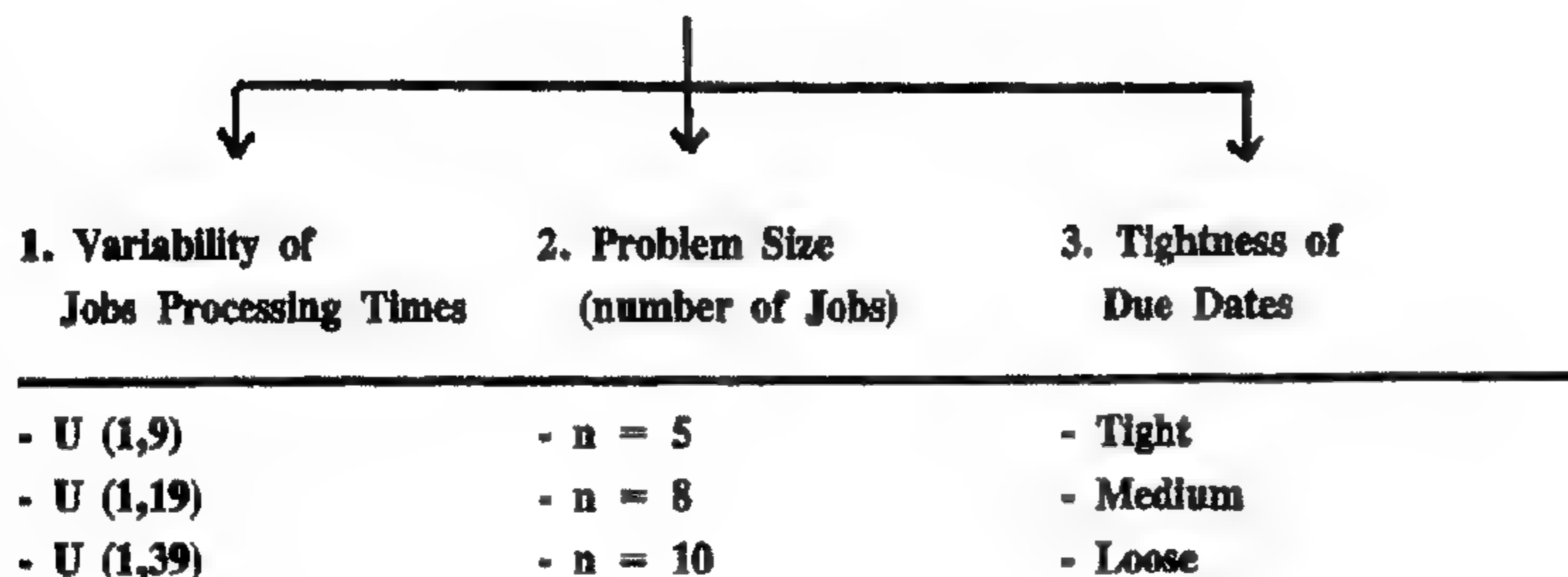


Figure (4) Summary of CPU Time in Seconds For Different Ranges of Processing Times  
(n=5)

RESULTS	Ranges of Jobs Processing Times					
	[1,9]		[1,19]		[1,39]	
	MBB	CBB	MBB	CBB	MBB	CBB
Average	1.761	3.730	1.494	3.343	1.388	3.537
Variance	0.570	2.027	0.061	2.724	0.024	3.630
Std. Deviation	0.755	1.424	0.248	1.650	0.156	1.905
Upper Bound	4.66	7.25	2.03	9.39	1.97	9.34
Lower Bound	1.31	1.65	1.31	1.43	1.31	1.26
Range	3.35	5.60	0.72	7.96	0.66	8.08

Key : • Classical Branch & Bound Approach (Elmaghraby) : CBB

• Modified Branch & Bound Approach (Saad) : MBB

★ 30 different problems have been solved for each range of processing time.

## 2. The Problem Size

Three sets of different problem sizes have been tested. These are n=5, 8, 10 respectively, with 30 problems solved for each set. The results of these runs are summarized in Figure (5) which reveals that the proposed algorithm is extremely powerful :

- As the problem size increased from 5 jobs to 8 to 10 respectively, the average CPU time of 30 runs for the proposed algorithm increased from 1.761 to 8.944 to 33.103 respectively while for the classical approach it increased from 3.730 to 62.060 to 2591.002. As the problem size doubled from 5 to 10 jobs CPU time of the classical approach increased by almost 1000 times,

(2591.002)  
3.730 while it increased only  
(33.103)  
by less than 19 Times, 1.761  
for the proposed algorithm.

The CPU time of the classical branch and bound approach increases exponentially as a function of the problem size, while it increases in quadratic pattern in the proposed algorithm.

- The practical validity of the modified algorithm is even stronger knowing the fact that its CPU time variation is much less than in the classical algorithm. As illustrated in Figure (5), the CPU time standard deviation of the proposed algorithm is :

0.755, 6.486, 29.920 for n=5, 8, 10 respectively, while corresponding values of the classical approach are 1.424, 54.902, 2617.338 respectively.

### Saad's Approach

node	$q_{\sigma}$	Bound (B)	Disposition
1	23	$1(21)+[14]=35$	1
2	21	$2(19)+[10]=48$	
3	25	$4(20)+[23]=103$	
4	24	$1(18)+[17]=35$	
5	19	$3(15)+[12]=57$	
21	16	$21+2(14)+[3]=52$	2
31	20	$21+4(15)+[8]=89$	
41	19	$21+1(13)+[5]=39$	
51	14	$21+3(10)+[4]=55$	
241	12	$34+2(10)+[0]=54$	8
341	16	$34+4(11)+[3]=81$	3
541	10	$34+3(6)+[0]=52$	
2541	3	$52+2(1)+[0]=54$	4
3541	7	$52+4(2)+[0]=60$	
32541	0	$54+1(0)=54$	Sol. I (opt. sol.)
14	19	$18+1(17)+[7]=42$	6
24	17	$18+2(15)+[3]=51$	
34	21	$18+4(16)+[11]=82$	
54	15	$18+3(11)+[6]=57$	
214	12	$35+2(10)+[0]=55$	7
314	16	$35+4(11)+[3]=89$	
514	10	$35+3(6)+[0]=53$	
2514	3	$53+2(1)+[0]=55$	
3514	7	$53+4(2)+[0]=61$	
3241	9	$54+4(4)+[0]=62$	9
5241	3	$54+3(0)+[0]=54$	
35241	0	$54+4(0)=54$	Sol. II (Alt. Opt. Sol.)

Notice that two alternative optimal solutions have been triggered by the proposed approach, and that the total number of steps needed to obtain an optimal solution is reduced from 39 in Elmaghraby's approach to only 15 in the proposed approach. Also, the number of dispositions to reach an optimal solution is reduced from 12 to 4. Further, these computational savings increase as the problem size increases and as the jobs' due dates become tighter and tighter. This conclusion is evident from the logic of the algorithm confirmed by the following testing results.

#### IV. TESTING RESULTS

To investigate the performance of the proposed algorithm and the computational savings realized vis-a-vis Elmaghraby's Approach, the computation time has been studied as a function of three major criteria as summarized in Figure (3).

The testing results of each of these criterion classification are now discussed.\*

##### 1. The Variability of Jobs' Processing Times

Processing times are assumed uniformly distributed in the range  $U(\alpha, \beta)$ .

Three sets of different ranges have been examined, with 30 runs in each. The results of these runs are summarized in Figure (4), which reveals that for all reanges examined the proposed algorithm realizes at least 50% savings of CPU time over the classical algorithm for the same problem size ( $n=5$ ), and the CPU time savings are even more (60%) when the range of processing time variability increases from [1,9] with mean 5 to [1,39] with mean 20. It is also noticeable that the variability of CPU time used is much lower for the proposed algorithm than the classical Branch and Bound Approach.

(\*) All computer runs have been performed on a PC: Leading Edge Model D, 640K Memory, using MS DOS 3.10.

←

**ON THE N-JOB SINGLE  
FACILITY SCHEDULING PROBLEM  
WITH TARDINESS PENALTIES**

node	$q_0$	Bound (B)	Disposition
2541	3	$52+2(1)=54$	8
3541	9	$52+4(4)=68$	
32541	0	$54+4(0)=54$	Sol.II (optimal solution)
12	16	$38+1(14)=52$	11
32	18	$38+4(13)=90$	
42	17	$38+1(11)=49$	
52	12	$38+3(8)=62$	
142	12	$49+1(10)=59$	
342	14	$49+4(9)=85$	
542	9	$49+3(5)=64$	
312	13	$52+4(8)=64$	
412	12	$52+1(6)=58$	
512	7	$52+3(3)=61$	
15	14	$45+1(12)=57$	
25	12	$45+2(10)=65$	
35	16	$45+4(11)=89$	
45	15	$45+1(9)=54$	

The optimal sequence is {3,2,5,4,1} with minimum Total Tardiness Penalties

$$\sum_{j=1}^n w_j T_j = 54 \text{ and Average Tardiness Penalty of } \bar{T}_p = \frac{54}{5} = 1.8$$

The total number of steps needed to reach an optimal solution is 39, and the total number of dispositions is 12.

# **CASE B : Different Penalties**

j	1	2	3	4	5
p <sub>j</sub>	5	7	3	4	9
w <sub>j</sub>	1	2	4	1	3
d <sub>j</sub>	7	9	8	10	13

Solving this problem using Elmaghraby's Algorithm results in 39 total steps and 12 branching steps (dispositions) while it requires only 15 total steps and 4 branchings (i.e. dispositions) using the proposed Algorithm. The details of the solution of both algorithms follow.

## **Elmaghraby's Approach**

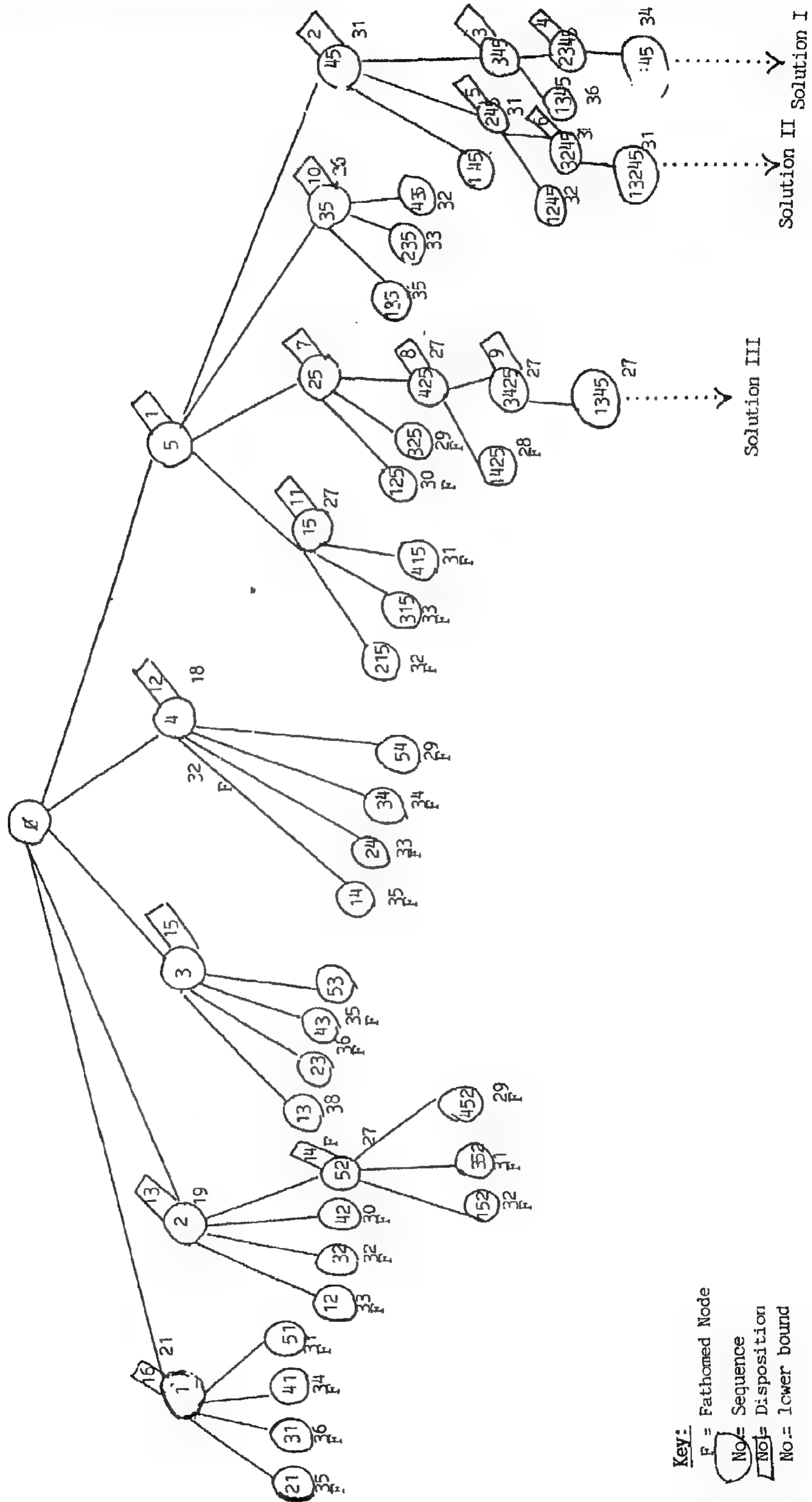
node	q <sub>σ</sub>	Bound (B)	Dispositions
1	23	1(21)=21	5
2	21	2(19)=38	9
3	25	4(20)=80	
4	24	1(18)=18	1
5	19	3(15)=45	12
14	19	18+1(17)=35	2
24	17	18+2(15)=48	
34	21	18+4(16)=82	
54	15	18+3(11)=51	
214	12	35+2(10)=55	3
314	16	35+4(11)=79	
514	10	35+3(4)=57	
3214	9	55+4(4)=71	
5214	3	55+3(0)=55	4
35214	0	55+4(0)=55	Sol. I (feasible solution)
21	16	21+2(14)=49	
31	20	21+4(15)=81	
41	19	21+1(13)=34	6
51	14	21+3(10)=51	
241	12	34+2(10)=54	
341	16	34+4(11)=88	7
541	10	34+3(6)=52	



**sol. I**  
**(optimal solution)**

F: Fathomed node

Figure (1): Branch and Bound Tree (Elmaghraby's Approach)



←

**ON THE N-JOB SINGLE  
FACILITY SCHEDULING PROBLEM  
WITH TARDINESS PENALTIES**

node	$q_{\sigma}$	Bound	Disposition
1 3 5 2 3 5 4 3 5	11 9 12	26+9=35 26+7=33 26+6=32	
2 1 5 3 1 5 4 1 5	7 11 10	27+5=32 27+6=33 27+4=31	
1 4 2 4 3 4 5 4	19 17 21 15	18+17=35 18+15=33 18+16=34 18+11=29	
1 2 3 2 4 2 5 2	16 18 17 12	19+14=33 19+13=32 19+11=30 19+8=27	14
1 5 2 3 5 2 4 5 2	7 9 8	27+5=32 27+4=31 27+2=29	
1 3 2 3 4 3 5 3	20 18 21 16	20+18=38 20+16=36 20+15=35 20+12=32	
2 1 3 1 4 1 5 1	16 20 19 14	21+14=35 21+15=36 21+13=34 21+10=31	

opt. sol. 1 3 4 2 5  
 $\sum_j T_j = 27, \bar{T} = \frac{27}{5}$  # of Branching steps=49

non-scheduled jobs .

The notations used are as follows :

$\sigma$  = a partial sequence of jobs chosen from the  $n$  jobs originally in the problem.

$i\sigma$  = the partial sequence in which  $\sigma$  is immediately preceded by job  $i$ .

$\sigma'$  = the complement of  $\sigma$ .

$$q_{\sigma} = \sum_{j \in \sigma'} p_j$$

$B$  = lower bound of tardiness of the sequence  $\sigma$

$T_j$  = tardiness of job  $j$  (in days, hours, or weeks, ...) =

$$\text{Max } \{0, C_i - d_i\}$$

$W_j$  = weight (or penalty cost) assigned to tardiness of job  $j$

$d'_i$  = adjusted due date for job  $i\sigma'$  on the basis of its processing time, s.t., earliest due date for all jobs in  $\sigma'$  is assigned to the job with shortest processing time, next due date is assigned to the next job according to its processing time and so on.

$C_i$  = completion time for  $i\sigma'$  using SPT rule.

$P_{ij}^k$  = a partial solution of the problem at the  $k^{\text{th}}$  level of the tree where jobs  $i$  and  $j$  are assigned the last two positions in sequence, in that order.

Properties :

1 - If  $\bar{T}$  is the measure of performance, and if there exists a job  $k$  that satisfies

$$d_k \geq \sum_{j=1}^n t_j$$

then there exists an optimal sequence in which job  $k$  is assigned the last position in sequence.

This property defines a dominant set of sequences characterized by  $[n] = k$  which reduces the problem size, for it remains only to determine how to assign the first  $[n-1]$  positions to the remaining  $[n-1]$  jobs.

2 - Let  $P_{\sigma_1}^r$  and  $P_{\sigma_2}^s$  denote two subproblems that appear on the active list at some stage of Branch and Bound if  $B_{\sigma_1} \geq B_{\sigma_2}$  and  $\sigma_1 \leq \sigma_2$  then  $P_{\sigma_1}^r$  need no longer be considered in the search for an optimum.

The proposed bound is computed as follows :

$$B_{\sigma} = \sum_{j \in \sigma} W_j t_j +$$

$$\sum_{i \in \sigma'} \max \{0, C_i - d'_i\}$$

$$B_{k\sigma} = W_k T_k +$$

$$\sum_{j \in \sigma} W_j T_j + \sum_{i \in \sigma'} \max \{0, C_i - d'_i\}$$

Notice that Elmaghraby's bounds exclude the last term in  $B_{\sigma}$  and  $B_{k\sigma}$ . Yet, adding this term results in much tighter lower bounds for tardiness, as illustrated by the following example.

#### An Illustrative Example

We start by assuming all jobs have the same degree of importance, i.e., the same penalty cost per unit of tardiness. We then change this assumption and show the case where different tardiness

penalties are assigned for the different jobs. The following illustrative example will be then followed by detailed testings of both algorithms.

#### Case A : Equal Penalty

$j$ :	1	2	3	4	5
$P_j$ :	5	7	3	4	9
$W_j$ :	1	1	1	1	1
$d_j$ :	7	9	8	10	13

Solving this problem using Elmaghraby's Branch and Bound Approach results in 16 branching steps (dispositions) and 49 total steps, while it requires only 4 branching steps (dispositions) and 15 total steps by the proposed approach. The details of the two solution algorithms follow :

#### Elmaghraby's Approach

Node	$q_{\sigma}$	Bound	Disposition
1	23	21	16
2	21	19	13
3	25	20	15
4	24	18	12
5	19	15	1
1 5	14	15+12=27	11
2 5	12	15+10=25	7
3 5	16	15+11=26	10
4 5	15	15+9=24	2
1 4 5	10	24+8=32	
2 4 5	9	24+7=31	5
3 4 5	12	24+7=31	3
1 3 4 5	7	31+5=36	
2 3 4 5	5	31+3=34	4
1 2 3 4 5	0	34+0=34	
1 2 4 5	3	31+1=32	
3 2 4 5	5	31+0=31	6
1 3 2 4 5	0	34+0=34	
1 2 5	7	25+5=30	
3 2 5	9	25+4=29	
4 2 5	8	25+2=27	8
1 4 2 5	3	27+1=28	
3 4 2 5	5	27+0=27	9
1 3 4 2 5	0	27+0=27	

$q$ =earliest time to start the last job to be added to the set  $\sigma$

sol. I

sol. II

sol. III  
(optimal solution)



# ON THE N-JOB SINGLE FACILITY SCHEDULING PROBLEM WITH TARDINESS PENALTIES

Theorem an arc (i,j) is added to a precedence graph G together with any other arc (h,k) that are implied by transitivity, where h is a predecessor of k. This process is repeated till no further arcs can be added to G.

## 2. Dynamic Programming

Dynamic Programming recursion equations are used by many (see for example [2][5][16]) to solve the total tardiness scheduling problem. Both forward and backward induction can be applied in this case. The forward induction start from jobs in the initial position, while the backward recursion starts by the jobs in last positions in the sequence. The backward recursion formulation is derived as follows. Let  $f(R)$  be the minimum total tardiness when the jobs of the set R are sequenced in the last positions, and S is the set of all jobs to be scheduled. The problem is to find  $f(S)$ , where  $f(\emptyset) = 0$  and

$$f(R) = \min_{i \in R} \{f(R - \{i\}) + \max \{ \sum_{j \in S - R} p_j + p_i - d_i, 0 \} \}$$

the Dynamic Programming recursion is based on the idea of explicit enumeration. This creates the curse of dimensionality which can be alleviated by incorporating the above dominance rules. For more details on the implications of such modification, the reader is referred to the recent study by Potts and Wassenhove [16].

## 3. Decomposition

The main idea of these algorithms is that if the jobs to be scheduled are numbered such that  $d_1 \leq d_2 \leq \dots \leq d_n$ , where  $p_i \leq p_{i-1}$  if  $d_i = d_{i-1}$  ( $i=1, \dots, n-1$ ) a problem decomposes with job j in position k, if there exists an optimal sequence in which jobs 1, ..., j-1,

j+1, ..., k are sequenced before job j and in which jobs k+1, ..., n are sequenced after job j. As noted by Potts and Wassenhove [16], if  $P_j = \max \{P_i\}$  with j chosen as large as possible, then the problem decomposes with job j in position k for some k satisfying one of the following conditions:

$$a) k = j \text{ and } \sum_{t=1}^j p_t < d_j - 1;$$

$$b) k \in \{j+1, \dots, n-1\} \text{ and}$$

$$d_k \leq \sum_{i=1}^{k-1} p_i < d_{k-1} - p_k;$$

$$c) k=n \text{ and } \sum_{i=1}^{n-1} p_i \geq d_n$$

These conditions allow k values with

$$k \in \{j+1, \dots, n\} \text{ and } \sum_{t=1}^{k-1} p_t < d_k$$

to be discarded, which is a basic improvement over the initial decomposition approach.

When position k is defined by the above conditions the original problem decomposes into two subproblems. The first subproblem involves scheduling jobs 1, ..., j-1, j+1, ..., k-1 starting at time zero and the second subproblem involves scheduling jobs k+1, ..., n

starting at time  $\sum_{t=1}^k p_t$ . The above

Decomposition Theorem is applicable to any subproblem that results from decomposition.

## 4. Branch and Bound

Branch and Bound has been a viable approach in solving many scheduling problems (see for example [2] [4] [5] [7] [8] [15] [16]). Our focus will be on the use of this approach for minimizing total tardiness penalties for the n-job, one-machine, sequence independent scheduling problem. Such use has been initiated by Elmaghraby [7] and further explored by Shwimer [23]. In the following section this approach is discussed in detail along with the proposed modification which results in generating much tighter bound and hence, realizing substantial computational savings.

Approach will be further demonstrated by an illustrative example.

## III. THE PROPOSED ALGORITHM

The proposed algorithm consists of two stages. The first, is a common preliminary stage, advisable to be used regardless of the solution method applied, since it results in minimizing the search for an optimal solution. The second stage is a modified Branch and Bound Algorithm to be used for all jobs not assigned specific positions in the schedule by the first stage. Each of these stages is now discussed in more detail.

Stage 1: start by applying the following theorems whenever applicable [2]:

1 - Arrange the jobs to be scheduled in nondecreasing order of their due dates (EDD). If this sequence produces no more than one tardy job. Then EDD yields the minimum value of total tardiness and average tardiness ( $\bar{T}$ ).

2 - If all jobs have the same due date,  $\bar{T}$  is minimized by the shortest processing time (SPT) sequence.

3 - If SPT sequencing yields no jobs on time, then it minimizes  $\bar{T}$ .

Stage 2: After making use of the theorems of stage 1, now proceed to minimize total and average tardiness using the following Branch and Bound approach which modifies Elmaghraby's approach [7] and improves its bounding scheme. Elmaghraby's lower bound for each node in the tree is the total tardiness of jobs in the partial solution, i.e., the total tardiness of jobs in the schedule, using backward induction, starting by sequencing jobs in the last positions first.

In order to provide much tighter bounds and reduce the steps to optimality, we propose to include in the lower bounds the contribution to total tardiness of the jobs not in the schedule. For these jobs we temporarily relax their actual due dates, and determine these due dates proportionally to the jobs' processing time, by assigning the earliest due date to the job with shortest processing time, and so forth for all the

A number of important results and solution methods have been proposed for certain variations of the single machine scheduling problem (See for example [2][5][8][9][12][13]&[15]). One of the best known of these results is that, mean flow time, mean waiting time, mean lateness, and other "regular measures" of performance, are all minimized by sequencing the jobs in order of non-decreasing processing time [5, p. 29]. However, no such simple results are available when other measures of performance are used, especially when the goal is to minimize total tardiness, since tardiness is not a linear function of completion time.

We can distinguish between four basic measures of tardiness: total, mean, maximum tardiness and the number of tardy jobs. Optimization methods have been proposed for the last two measures, namely maximum tardiness and the number of tardy jobs. Jackson [11] proved that the Maximum Tardiness ( $T_{\max}$ ) is minimized by processing the jobs in the order of non-decreasing due dates (EDD). Algorithms for minimizing the number of tardy jobs ( $N_T$ ) was proposed by Moore [14]. Yet, the solutions proposed in the literature to minimize tardiness using the first two measures, namely, total and mean tardiness, are either heuristic [9], i.e., do not guarantee optimality, or require extensive computations [7][16][23], where the solution time increases exponentially with the number of jobs to be scheduled. These computational difficulties represent a main hindrance for practical implementation of the solution methods proposed thus far. This paper is intended to improve the solution procedure used for these practical measures of performance and variations of them.

More specifically, the problem to be addressed in this study is the scheduling or sequence independent  $n$ -jobs, on a single facility where the goal is to minimize the total penalty resulting from the tardiness of the jobs. For each job  $j$ , there is a required processing time  $P_j$ , a due date  $d_j$ , and a penalty function  $P_j$ , which is a function of the tardiness of job

$j$ . In order to represent the jobs' different degrees of importance in the tardiness penalty, we will use the following penalty function:

$P_j(d_j, C_j) = W_j \max \{0, C_j - d_j\}$ ; where  $W_j$  is the relative weight assigned to job  $j$  to reflect the penalty associated with each unit of tardiness for this job and  $C_j$  denotes the time at which job  $j$  is completed for the particular schedule being evaluated. All  $n$  jobs become available at time zero, and their processing times are independent of the order in which they are scheduled.  $W_j$  can be in any functional form, i.e., not restricted to be linear.

This study has three main goals:

1 - To improve the solution procedures used to minimize total tardiness, we seek an exact solution method which overcomes the computational complexity of previous procedures (Elmaghraby [7], Emmons [9] and Shwimer [23]).

2 - Extend the solution procedure to minimize total tardiness penalties for any general penalty function, i.e., where tardiness penalty is not restricted to be of any particular functional form.

3 - Extend and synthesize the usability of the solution algorithm developed in new application areas. In particular, show how this algorithm can be used to enhance the effectiveness of hierarchical production planning systems.

The plan of study consists of six parts: In Part I above, the problem and scope of study are defined. Part II presents a brief review of pertinent literature. The proposed algorithm is then discussed in Part III, along with an illustrative example. Part IV presents the testing results. New application areas are discussed in Part V. We then conclude in Part VI by a summary of the study findings, and suggest issues for future research.

## II. BACKGROUND

As a preemptive move to minimize total tardiness, it is always advisable to negotiate the due dates with customers so that tardiness can be avoided, or, minimized as possible. Yet, once the due dates are set, minimizing total tardiness is a natural quantification of the objec-

tive of meeting due dates, as essential prerequisite for customer satisfaction. The difficulty here arises from the fact that tardiness is not a linear function of completion time. Different approaches have been introduced in the literature to solve this problem. We may classify these approaches into four main categories, according to their main orientation. A brief note on each of these categories follows:

### 1 - Dominance Rules

The main contribution of dominance rules is that they restrict the search for an optimal solution by reducing the number of enumerations required to solve total tardiness problem. Some of these rules have been initiated by Elmaghraby [7], and mostly by Emmons [9]. These rules have been then extended by many others, e.g., Sen et. al [20]. A summary of Emmon's dominance rules follow.

In a sequence in which these rules are applied, for each job  $k$ , there is a set  $B_k$  of jobs which precede job  $k$  and a set of  $A_k$  of jobs which succeed job  $k$  in at least one optimal sequence. Let  $S$  be the set of all jobs to be scheduled and  $P_j$  be the processing time of job  $j$ . Dominance Theorem states that, there exists an optimal sequence in which job  $i$  is sequenced before job  $j$  if one of the following conditions is satisfied:

a)  $p_i \leq p_j$  and  $d_i \leq$

$$\max \{d_j, \sum_{k \in B} P_k + P_j\};$$

b)  $d_i \leq d_j$  and  $d_j$

$$\geq \sum_{k \in S - A_i} P_k - P_j;$$

c)  $d_j \leq \sum_{k \in S - A_i} P_k$

Elmaghraby's Lemma [7] states that if a job  $j$  with  $d_j \geq \sum_{k \in S} P_k$

exists then this job  $j$  will be placed in the last position in an optimal sequence. This lemma follows directly from condition (c) above.



# ON THE N-JOB, SINGLE-FACILITY, SCHEDULING PROBLEM WITH TARDINESS PENALTIES

## ABSTRACT

This paper addresses the main scheduling problem faced in both theory and practice of how to sequence  $n$  jobs on a single facility where the goal is to minimize job delays measured by total tardiness of all jobs to be scheduled.

The contribution realized is three fold :

- A Branch and Bound methodology is proposed which extends and improves the classical algorithm initiated by Elmaghraby (1969) and extended by Shwimer (1972). The proposed approach provides optimal solution to the above problem, uses tighter bounds, which results in substantial computational benefits over the earlier approaches. In the classical approaches, CPU time increases exponentially as a function of the problem size, while it increases in a quadratic pattern with the proposed modifications.

- The general case of tardiness penalties is discussed. The proposed approach is shown to be of high promise for such case, where tardiness penalties are not restricted to be linear functions.

- The areas of application and usability of the solution method proposed are extended and synthesized for both job-shop and highly standardized production environments. How the algorithm proposed can be used to enhance the implementation effectiveness of hierarchical planning systems is discussed.

## Key Words :

Production Scheduling, Branch and Bound, Optimization.

## 1. THE PROBLEM AND SCOPE OF STUDY :

This study addresses the basic production scheduling problem concerned with the determination of the order in which a number of jobs should be processed on one facility under a set of given conditions, where the performance measure of interest is minimization of job delays (tardiness).

Scheduling problems can be classified as static vs. dynamic, deterministic vs. stochastic, single product vs. multiproduct, single period vs. multiperiod, single machine vs. multiprocess facilities (see for example Eilon [6], Sen & Gupta [21]). This study deals with the static, single machine, multiproduct, multiperiod deterministic case, where the goal is to minimize total tardiness penalties.

We have chosen to focus on the single facility problem because of its special importance in both theory and practice. To say the least :

- 1 - From a theoretical standpoint, the analysis and solution of this case provide the basic insight needed for understanding and solving the more general case of multiprocess facilities.

- 2 - From a practical point of view, when multiprocess facilities exist, it is commonly noticed that one of those facilities is causing the "bottle neck" in the job-shop operations. Hence, by solving the scheduling problem for this facility the production flow is smoothed for the whole shop.

- 3 - In practice, when multiple machines of the same type are used they

**GERMAINE H. SAAD**

School of Management

Widener University

الاستاذ المساعد بكلية التجارة

جامعة عين شمس

can be treated as one machine with a capacity equal to the total capacities of the individual machines .

- 4 - In addition to using the results of the single machine case in Job-Shops, these results can be used effectively for scheduling in highly standardized production environments as well. Probably of most importance in this regard, is the use of the single machine scheduling results in solving the problem of infeasibility arising when disaggregating the aggregate production plan into detailed schedules, as will be discussed in this study in more detail.

- 5 - The single machine sequencing problem is quite common in both service and manufacturing settings. Examples of this problem in practice include : a patient treatment chair in a dentist's office, a CAT scan machine in a hospital, a mainframe computer in an organization, an assembly unit in a job-shop, a xerox machine in an institution, and the scheduling of different repair and maintenance operations for a highly skilled mechanist. Here the mechanist is treated as the machine and the equipments to be repaired are the jobs to be scheduled.

population who were not able to find jobs. Such a policy resulted in delay in finding a solution to the oversupply of labor in Egypt. Also equilibrium wages should be implemented in hiring labor both in government and state-owned enterprise to reduce further price distortion and to check the rise of unemployment among workers with particular skills in certain fields of production.

Serious and continuous policies should be undertaken to check the growth in population which rose from 2.4% as an average between 1956-1980 to 2.7% as an average between 1980/1986. Furthermore, the high population growth rates are not expected to slow down before the end of this century and zero population growth rate is not expected to be reached before the year 2020, when population is projected to reach a stationary size of 132 million. Voluntary compliance with birth control policies by the public proved to be ineffective. Government policy for population control should be directed towards the elimination of pay raises for the first two children born in a family and to impose high taxes on families with more than two children.

Such tax should reflect the real cost of raising children to society and to pay for government free services, provided to families with large number of children.

It is estimated that 4m Egyptian are working abroad in the surrounding oil rich Arab and African countries. They are attributed with a large share of Egypt's foreign exchange receipts. Conditions are changing, however, in Arab and African countries. These countries are upgrading and expanding their educational capabilities and manpower training. This is expected to result in a glut in the market for highly qualified labor in Egypt and to reduce considerably Egypt's foreign exchange receipts.

In addition, educational services in Egypt should be tailored to meet developmental requirements. Egypt cannot afford to waste its scarce resources, graduating students from specializations that are not needed for development, just to absorb, temporarily, the increase in adult population. Also while there is a surplus in higher education and liberal arts graduates, there is acute shortage in middle school and vocational graduates. This resulted in disadvantaging the economy in two ways; first the wasteful use of the scarce educational resources; second, creating underemployment when placing higher education graduates in jobs not requiring their full educational background and training.

## NOTES

1 - General Agency for Public Mobilization and Statistics (GAPMS) Statistical Year Book ARE. 1986-1985, Cairo :

June 1986, P. 232 .

2 - Methods of Calculation is by dividing total wages in a sector by the number of labor in the sector, in the same year. In 1979 total wages in agriculture were (Egyptian Pound) L.E. 584.0m, while the number of labor was 4.165m, thus average salary per worker was L.E. 140.22, rising to L.E. 185.63 in 1981/82. Also total wages in manufacturing were L.E. 1093.4m, while the number of labor in manufacture was 2.033m, thus average salary per worker was L.E. 537.80, rising to L.E. 833.22 in 1981/82. GAPMS P. P. 232-3 .

3 - Average salary per worker in all sectors rose from L.E. 379.94 in 1979 to L.E. 641.34 in 1981/82 .

4 - See Gerald Meier "leading Issues in Economic Development". 3rd ed. (Oxford University Press N.Y. 1976, P.P. 170-6) .

5 - Between 1979 and 1981/82 total wages rose by 81.1% while total output rose only by 61.8%. The rise in wages in service sectors was 97.7% as compared to 56.9% in the commodity sectors. At the same time the rise in output in service sectors was 82.3% as compared to 46.4% in the commodity sectors .

6 - This is based on population age distribution in 1960. See GAPMS p. 18 .

7 - See William Bowen and T. Fingan *The Economic of Labor Force Participation*, (Princeton University Press : 1969), pp. 7-8 .

8 - T. Hailstones and F., Mastrianna, *Contemporary Economic Problems and Issues*, (South-Western 1985) 7ed P, 7 .

9 - For simplicity we will assume no fractional unemployment exists, thus full employment is 100% of labor force employed.

10. 1. Abdel-Rahman and M. Sultan, "Role of Public and Private Sectors with Special Reference to Privatization. The Case of Egypt, in "Privatization and Structural Adjustment in the Arab Countries", Said El-Naggar, ed. (Paper presented at a seminar held in Abu Dhabi, United Arab Emirates Dec 5-7, 1988) I.M.F. P. 160.

11. This equation can not be solved algebraically, but rather numerically through trial and error assigning different cardinal values for  $n$  and solving for both sides of the equation until  $L_s = L_m$  .

12. Marginal productivity of labor is calculated by dividing the increase in output, or income, between 1979 and 1983/84 by the increase in employment in the same years, for each sector.

## Labor Supply and Demand and Market

### Equilibrium in Egypt between 1980 and 1990

$$L_d = (10.828) (1.044^n - 1)$$

$$L_s = (9.617) + (40.889) (1.02^n - 1) (.50)$$

$$(10.828) (1.044^n - 1) = (9.617) + (40.889) (1.02^n - 1) (.50)$$

Thus  $n$  is between 27 and 28 years<sup>(10)</sup>.

This means that the demand for labor will absorb the increase in the supply of labor plus the already existing unemployed by the year 2007-2008 (assuming participation ratio = 50%)

Scenario 11 : (With labor participation ratio = 40%)

$$L_d = (10.828) (1.044^n - 1)$$

$$L_s = (5.528) + (40.889) (1.02^n - 1) (.40)$$

$$(10.828) (1.044^n - 1) = (5.528) + (40.889) (1.02^n - 1) (.40)$$

Thus  $n$  is slightly more than 18 years.

This means that demand for labor will absorb the increase in the supply of labor plus the already existing unemployed by the year 1998 (assuming participation ratio = 40%)

#### Conclusion :

Although open unemployment in Egypt is a serious problem, the projected growth in the demand for labor is expected to eliminate the problem in 18 to 20 years (starting 1980). Underemployment and in turn low productivity will continue to infest the Egyptian economy for a long time. More than 4.5m workers, constituting about one-third of total employment are engaged in cultivating only 6 million acres of land, producing less than one-fifth of total output in Egypt.

Also almost one-third of labor force is marginally employed in "other services" sector producing only 17.7% of total output. Most agriculture and "other services" sectors suffer from all types of unemployment.

Productivity in the combined service sectors (services and other services) is lagging behind the rest of the economy. The share of the combined service sectors in total employment rose from 42.8% to 47.3% between 1979 and 1983/84. Marginal productivity of labor in the combined service sectors was only half that the commodity sectors (agricultural and manufacturing) for the same period. While each additional worker contributed an average production of L.E. 10075 (Egyptian Pound) in the commodity sectors, marginal productivity of labor in the

combined service sectors was only L.E. 5142 for the same period.<sup>(11)</sup>

Non-deflated labor productivity figure in the "agriculture" sector, however, was higher than that of the combined service sectors or "manufacturing" sector. Prices in agriculture is mainly free from government intervention, rising sharply in response to increases in consumers demand while prices in the non-agricultural sectors are sticky. They do not reflect changes in market conditions. The increased demand for products in the nonagricultural sectors is translated into shortages at the going prices rather than higher prices. Shortages are manifested in the long waiting period or long standing lines for buying goods produced in the nonagricultural sector. In many cases, prices in the non-agriculture sectors are set below cost of production. Actually government subsidization of state-owned enterprises (mostly in the non-agricultural sectors) amounted to more than government budget deficit in every year between 1975 and 1983 except for 1977, where subsidies were slightly less than the deficit.

The agricultural sector, however, is mainly made of small producing units, privately owned and with prices freely determined according to market conditions. This resulted in higher rise in agricultural prices more than the rise in prices of both the "manufacturing" sector or service sectors. Between 1965/66 and 1985 the index of wholesale prices for agricultural crops rose by 557.7% while that of textile rose only by 273.3%, that of household appliances rose by 110.4%, that of housing rose by 22.5% and that of transportation by 216.8%, for the same period. As a result the higher value added per worker in Egyptian agriculture as compared with the value added per worker in the "manufacturing" or service sector do not reflect higher productivity but rather higher inflationary pressure in agriculture. In other words, increasing employment in the agricultural sector need not translate into higher physical production in the agricultural sector than in the rest of the economy. As a result the increase in labor force should be directed away from agriculture despite the fact that agriculture contributes more current value added figures than the rest of the economy because of the price rise differential between agriculture and the rest of the economy.

Emphasis should be placed, however, on improving agricultural technology and intensifying capital rather than labor to increase real output in order to reduce inflationary pressure.

The object of development plans should be to raise average productivity of both agriculture and service sectors to match productivity in manufacturing sector. Increasing labor productivity can be achieved by providing the right kind of education and training which should reflect projected sector demand for labor. In the past education was used as a process to absorb the increase in adult

employed workers over the years is published. Employment ratio (the percentage of the employed to total population rose from 26.5% in 1979/80 to 28% in 1983/84 .

Participation ratio, however, ranges between 40% and 50% in modern industrial states, with tendency for rising over the years<sup>(7)</sup>. In the US labor participation ratio rose from 41% in 1950 to 49% in 1984<sup>(8)</sup>. If we apply a participation ratio of 50% to the increase in population in Egypt estimated at 9.936m between 1980 and 1990 we reach 4.968m workers entering the labor force during the same period. If we assume participation ratio of 40%, the number of workers entering the labor force reaches only 3.974m for the same period .

Based on the above analysis, open unemployment in Egypt ranges between 5.528m and 9.617m in 1980, i.e. between 34% and 47% of existing labor force (depending on assumed participation ratio of 40% or 50% respectively) .

Thus the size of actual open unemployment in 1980, in addition to the natural increase in labor force in the decade between 1980 and 1990, is expected to range between 9.502m (assuming a realistic participation ratio of 40%) and 14.585m (assuming less realistic participation ratio of 50%). This represents available supply of labor during the decade of the 1980s .

#### • Labor Demand

From another side the demand for labor in Egypt can be extrapolated from sectoral employment growth rates. Available sectoral employment figures indicated annual growth rates of 1% in "agriculture", 5% in "manufacturing", 2.4% in "services" and 9.8% in "other services". Thus total extrapolated increase in the demand for labor exceeds the projected increase in supply for labor (but labor demand is less than available supply of labor. Labor supply includes, besides the new entrant to labor force, existing unemployed workers) estimated to range between 3.974m and 4.968m between 1980 and 1990. Thus the rise in labor demand between 1980 and 1990 is expected to tap part of the pool of past accumulated unemployment estimated to range between 5.528m and 9.617m .

Siphoning off part of the pool of past accumulated unemployment during the 1980s will have a significant effect on labor market .

(1) It will slow down growth of employment in the "other services" sector, in which the bulk of Egypt's underemployed are concentrated. Already employment growth in this sector was tapering off from 12% between 1979/80 and 1980/81 to 10% between 1982/83 and 1983/84 .

(2) Wages are expected to rise more than the increase in productivity, reflecting the increased utilization of past accumulated pool of unemployed workers. In early 1980s inflation was rising at 14% a year while wages were rising at 25% a year, resulting in increases in real wages of about

11% a year. From another side, output per worker rose at a nominal rate of 15% a year, with productivity rising at about 1% a year. Thus the increase in real wages was much higher than justified by increases in productivity. As a result the share of wages to total income was rising steadily from 34.0% in 1979, to 36.5% in 1980/81 and to 38.1% in 1981/82 .

In many state-owned enterprises and public authorities the share of wages to capital, in value added, is higher than the theoretical ratio of 2 : 1. This was experienced regardless of profit achieved or gain in productivity realized, the higher share of wages was a result of monetary as well as in-kind remuneration<sup>(8)</sup> . The rising share of labor to the share of capital in total income, in the government controlled sector, contributed to the overall inflationary rise in wages and reduced saving, resulting in sluggish economic growth .

How long does it take for the rising demand for labor to absorb the increase in the supply of labor and available pool of past accumulated unemployed labor .

Or after how many years will Egypt achieve full employment of labor force ?<sup>(9)</sup> The answer to this depends on observed population growth rates and sectoral demand for labor through the eighties, as well as on our assumption concerning participation ratio during this period .

#### Definitions and values of variables :

- $L_d$  = The increase in the demand for labor .
- $L_s$  = Available supply of labor (existing pool of the unemployed plus the increase in the supply of labor) .
- $X_1$  = Population in the base-year 1980 (40.889m) .
- $X_2$  = The number of employed workers in 1980 (10.828m) .
- $X_3$  = (50%) = The number of unemployed workers in 1980, assuming participation ratio of 50% (9.617m) .
- $X_3$  = (40%) = The number of unemployed workers in 1980, assuming participation ratio of 40% (5.528m) .
- $X_4$  = Employment growth rate (4.4%/Y) .
- $X_5$  = Annual population growth rate (2.0%/Y) .
- $n$  = The number of years past 1980 when  $L_d = L_s$  .

Thus :

$$L_d = X_2 [(1 + X_4)^n - 1]$$

$$L_s = X_3 (50\%) + (X_1) [(1+X_5)^n - 1] (.50). (\text{For participation ratio} = 50\%)$$

$$\text{Or } L_s = X_3 (40\%) + (X_1) [(1+X_5)^n - 1] (.40). (\text{For participation ratio} = 40\%)$$

When all the labor force is absorbed by the increase in labor demand in  $n$  years then  $L_d = L_s$  .

Scenario I : (With labor participation ratio = 50%)



## Labor Supply and Demand and Market

### Equilibrium in Egypt between 1980 and 1990

manufacturing as compared to agriculture, is reinforced by the high level of benefits accrued to industrial workers in the shape of recently legislated medical treatment coverage and social security.

The wage differential is also a result of the relatively high underemployment existing in rural areas, the inelastic arable land supply and the high cost of urban living as compared to rural living, especially the high cost of urban housing.

Since the early 1950s, the government has stood as an employer of last resort for liberal arts and technical school graduates a policy which makes government agencies and state-owned enterprises, a dumping ground for surplus labor, contributing considerably to the state of underemployment in the country.

Wage levels in general, have risen more than the urban consumer price index, despite the existence of open unemployment estimated to range between 34% and 47% of the labor force (applying participation ratios similar to those existing in modern industrial states). Between 1979 and 1981/82, average salary per worker rose by 68.8% while the urban consumer price index rose only 26.8% between 1980 and 1982<sup>(3)</sup>.

Wages rose before disguised unemployment from the rural sector, could be productively absorbed in the modern sectors. The rise in wages, contributed to slower employment growth than would have been the case, with lower wage rates.

There is a bias in developing countries towards the adoption of capital intensive methods in production and the utilization of technically advanced machines imported from abroad<sup>(4)</sup>. This is a result of overpriced labor which caused the introduction of labor saving machinery, replacing labor with capital. This trend is further intensified by the fact that currencies in developing countries are overvalued. This makes high technology imported machinery cheaper to use than domestically produced basic machinery or labor. Also, interest rates prevailing in many developing countries do not reflect equilibrium conditions in the market for financial resources. Interest rates are controlled by government and are commonly understated, which fails to reflect existing inflation rates and the real scarcity of capital. High inflation lowers real interest rates considerably below nominal interest rates. With the inflation rate in Egypt rising more than 14% a year between 1980 and 1985, real

interest rates were small or in some years, even negative.

From another side, the continuous devaluation of the Egyptian pound vis á vis major currencies, was lagging and insufficiently responsive to the fall in the value of the Egyptian pound (as manifested by the considerable balance of payment deficit during this period). All of this, resulted in over utilization of imported advanced capital and contributed to the intensification of the existing imbalance between labor and other economic resources.

Generally, the rise in wages in Egypt in the early 1980s, exceeded the rise in output. This was mainly a result of the relatively higher increases in wages to output in the commodity sectors as compared to the service sectors<sup>(5)</sup>.

Also, the rise in wages in the government sector in Egypt was usually lagging behind wages in the other sectors. This is contrary to what is commonly observed in developing countries in which, wage increases in the public sector, lead increases in the private sector. That wage differential in Egypt resulted in the exodus of qualified employees from government and state owned enterprises, reducing efficiency in the public sector and contributing to factor-price distortion between private and public sectors.

The rise in wages was aggravated by the acceleration of urbanization, which increased from 41% of population in 1965 to 46% in 1985. The influx of agricultural labor to a urban centers, transformed rural underemployment into urban open unemployment. The rise in labor demand in urban centers, absorbed part of open unemployment at wages higher than those prevailing in the agricultural sector, raising the general wage level.

Also, the demonstration effect played a major role in the accentuation of the inflationary rise in wages, whereby labor in the traditional sectors, employed in handicrafts and small industries, demanded wages just as high as those prevailing in the modern sector.

The overpricing of labor, the underpricing of capital (especially imported capital) below opportunity cost and the factor-price distortion, aggravated open unemployment and intensified disguised unemployment in the rural and service sectors.

#### Labor Supply

The percentage of population reaching 20 Years of age between 1980 and 1990 is estimated to be 24.3 of total population in Egypt, of which 13.4% are between 10-14 years of age and 10.9% are between 15-19 years of age in 1980<sup>(6)</sup>. Since population in 1980 was surveyed at 40.889m thus the number of people expected to reach working age of 20 during the decade starting 1980 was estimated to be 9.936m.

Egyptian statistics published by the General Agency for Public Mobilization and Statistics do not reveal figures for the size of labor force or participation ratio (the percentage of the labor force to total population). Only the number of

# Labor Supply and Demand and Market Equilibrium in Egypt between 1980 and 1990

A. ZEWAİL

## ABSTRACT

The high population growth rate and the inelastic supply of the other resources, helped in shaping the unemployment problem in Egypt as the country enters the 1990's. Also the imbalance between labor and other resources, as well as the introduction of labor-saving technologies in production, threaten to further intensify the under-employment of the labor force. This paper tries to measure the size of available labor supply, based on population growth rates and the already existing unemployed, assuming different participation ratios. This paper projects labor demand based on sectoral employment growth rates. A simple employment model is built to extrapolate the time period necessary for the demand for labor to absorb both the already existing unemployed and the increase in the labor force due to natural population growth, given two different scenarios. Finally the paper suggests some recommendations for enhancing labor productivity in Egypt, as a mean to combat underemployment.

## INTRODUCTION

Unemployment is Egypt's major economic problem as the country enters the 21st century. A large segment of unemployment in Egypt as well as in many other developing countries, is not of the Keynesian type, i.e. it cannot be cured by stimulating aggregate demand. Rather, unemployment is a result of the chronic structural imbalance between labor and other resources, as well as a result of ongoing technological development which intensifies such structural imbalance.

In many developing countries, resources, except labor, are characterized by inelastic supply. Also, Arthur Lewis, in his two-sector growth model, asserts that labor supply is generally unlimited in developing countries, a factor which when combined with the inelastic supply of other resources, limits output expansion to the extent of the availability of investment resources.

Open unemployment is estimated to range between 15% and 20% of the labor force in developing countries. Unemployed workers usually find their way into the "other services" sector, which has acted as an employer of the last resort in Egypt in recent years, with an increasing number of people also employed in government offices and

domestic services or self-employed as peddlers. The share of the "other services" sector in total employment in Egypt rose from 26.2% in 1979 to 31.9% in 1983/84<sup>(1)</sup>.

Minimum wage policies and compulsory workers' benefits covered by firms in some sectors further aggravated unemployment problems and resulted in factor-price distortion which prevented equilibrium in the labor market and lowered labor productivity. Normally, minimum wage policies narrow the wage range between skilled and non-skilled labor. Statistics in Egypt however, indicate an increasing wage differential between the wage rate in agriculture (employing mainly unskilled labor) and the wage rate in manufacturing (employing mainly skilled labor). Between 1979 and 1981/82 the wage rate in agriculture, rose by 32.4% while the wage rate in the manufacturing sector rose by 54.9%.

Also, wages in the manufacturing sector were 3.84 times that of agriculture in 1979, rising to 4.49 times in 1981/82. The reason for the considerable wage range difference, seems to be a result of labor pressure to raise wages in the industrial sector. Such a pressure is benign in the agricultural sector. From another side, the relative rise in wages in







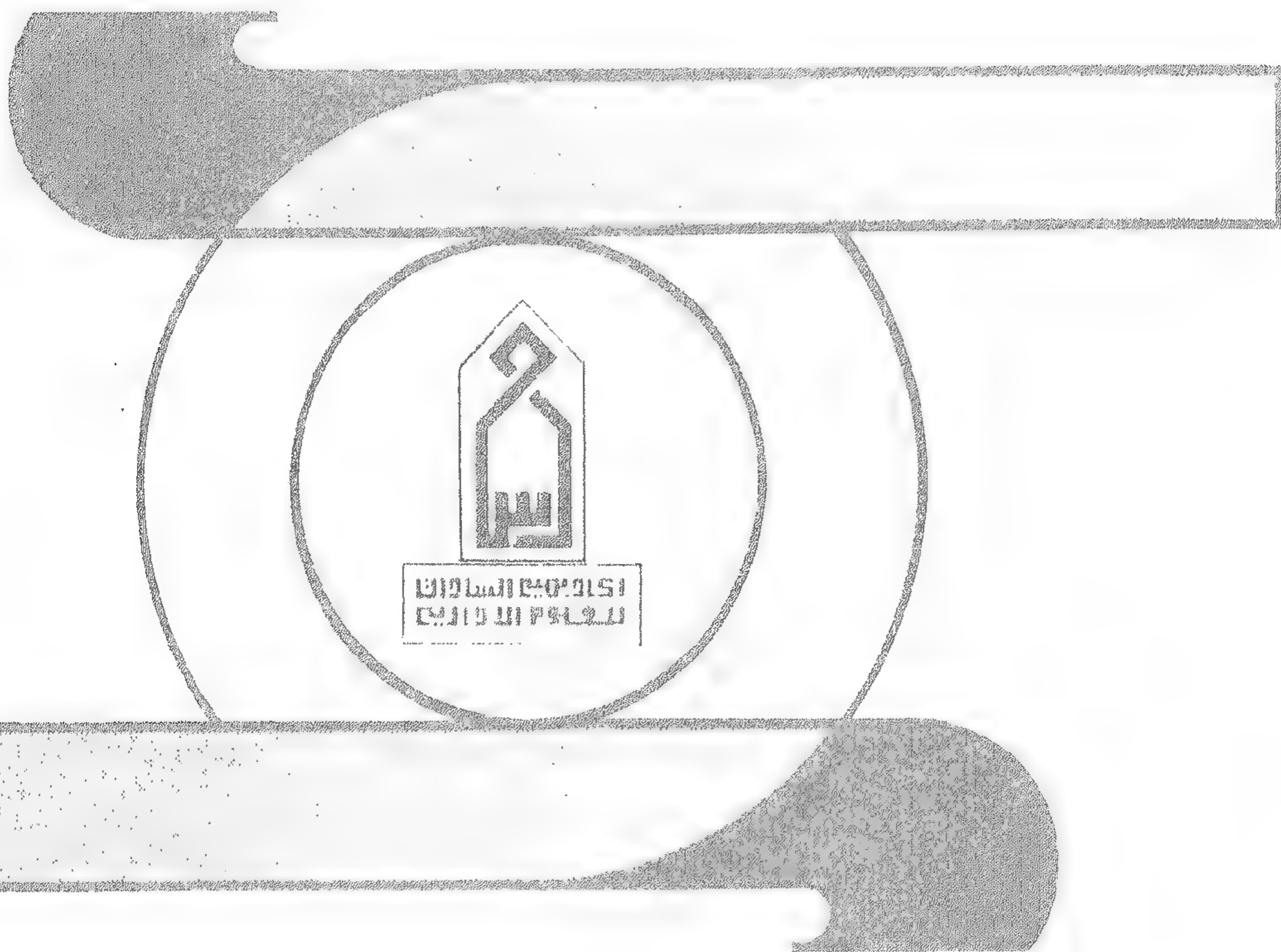


العدد الرابع

الجلد ٣

المجلة البحثية الإدارية

# مجلة البحوث الإدارية



● تدريب ● استشارات ● بحوث ● تعليم ●





# مجلة البحوث الإدارية

١٩٩٠

• تدريب • استشارات • بحوث • تعليم

العدد الرابع

المجلد ٣



## مجلة

## البحوث الإدارية

\*

فصلية أكاديمية علمية  
تعنى بالبحث العلمي  
في مجالات الإدارة  
والعلوم المتصلة بها

\*

رئيس التحرير

أ. د. عمرو فنايم

• • •

مدير المجلة

عادل البهيري

• • •

مدير التحرير

أحمد قطب



أ. د. علي لطيفي

أ. د. عادل مسز

أ. د. علي عبد المجيد عبده

أ. د. فتحي محمد علي

أ. د. كمال حمدي أبو الخير

أ. د. عبد المنعم راضي

أ. د. فتوح محمود أبو العزم

أ. د. حسن هني

أ. د. أحمد سرور محمد

أ. د. صلاح مدني

أ. د. شوقي هين

أ. د. سمير طوبار

أ. د. محمد محمد الجزار

أ. د. محمد عباس حمادي

أ. د. محمد كمال أبو هند

أ. د. ليلا تكتلا

أ. د. أحمد حسين عبد المنعم

أ. د. سيد عبد الوهاب

أ. د. محمد حسن العزاري

جميع الآراء الواردة في هذه المجلة تعبر عن وجهة نظر أصحابها

ولا تعكس بالضرورة رأي المجلة

## في هذا العدد

### الخيار الصعب

أ. د. عمرو غنايم

رئيس أكاديمية السادات

الخيار الصعب الذي تواجهه الإدارة المصرية في كافة مستوياتها ومجالاتها سواء السياسية أو الاقتصادية في مجال الخدمة المدنية أو المحليات في الوحدات الاقتصادية أو الخدمية يمكن إرجاعه إلى .. عدم التفهم السليم لقواعد وأسس علم الإدارة أو الجمود في تطبيقها ، وعدم كفاية أو دقة أو حداثة البيانات التي يتعامل معها المدير ، أو القصور في المهارات أو القدرات أو المعرفة لدى المدير ، أو عدم القدرة على مواكبة المتغيرات التكنولوجية أو الاقتصادية والاجتماعية والبيئية السريعة والتعامل معها .. ، كما أن هناك الضغوط البيئية الواقعة على المدير .. والخيار الصعب يتأتى في ثلاثة محاور .. حسن وسلامة اختيار القيادات .. وقدرة هذه القيادات على توفير المناخ المحابى .. والمحور الثالث وهو خاص بالقرار الذي يتم اتخاذه وقدرة القائد على تهيئة المروسين لهذا القرار .

### الشركات المشتركة المتعثرة في مصر

الدكتورة / نجد خميس حميدة

عاش المجتمع المصرى الفترة ما بين ١٩٧٤ وحتى عام ١٩٨٧ يسمع فقط معزوفة الدفاع عن الشركات المشتركة ، إلى أن بدأت التلميحات تخرج عن الجهاز المركزى للمحاسبات بأن الكثير من هذه الشركات يواجه مشاكل مالية متعددة ، وتوالت بعد ذلك دعاوى المؤسسات المالية المصرية للحجز على بعض هذه الشركات

للمحافظة على حقوقها لديها بعد أن توقفت عن سداد أقساط الديون المستحقة عليها وفوائدها .. وتهدف الباحثة من خلال هذه الدراسة أن تحقق .. حسم الجدل حول الأسباب أو المتغيرات التي تسببت في تعثر الشركات المشتركة التي ساهم القطاع العام في تأسيسها .. وتسجيل الدروس المستفادة من هذه التجربة واقتراح الحلول التي تساعد التخفيف من حدة هذه المشكلة .

نحو تحليل المتعادل متعدد الأبعاد أكثر واقعية من خلال برمجة الأهداف بوحدات صحيحة

دكتور / محمد زكى عيد محمد

تمثل دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح وما تنطوى عليه من مشكلات مجالا طيبا يزدهر فيه كثيرا تطبيق أسلوب برمجة الأهداف بوحدات صحيحة ، حيث يمكن الأخذ في الحسبان جميع أهداف المنظمة وتحليلها للتعرف على أى تعارض بينها حتى يمكن إعداد هيكل الأولويات المناسب الذى يعكس مدى أهمية كل هدف من وجهة نظر الإدارة بما يسهم في تحقيق مستويات مرضية من جميع الأهداف في آن واحد . كما يمكن الأخذ في الحسبان عدم التأكد بحيث تأتى النتائج منطوية على قدر من مخاطر عدم التأكد يتناسب مع ميول وقدرات متخذ القرار لتحمل المخاطر . كما يمكن الأخذ في الحسبان كلا من تعدد المنتجات ، وعدم القابلية للتجزئة بالنسبة لجميع ( أو بعض ) المنتجات ، وندرة الموارد اللازمة للتنفيذ . أى أنه باختصار شديد يمكن في ظل أسلوب برمجة الأهداف بوحدات صحيحة الأخذ في الحسبان مختلف المشكلات التي يمكن أن تكتنف دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح بما يسمح بتطوير هذه الدراسة وجعلها تؤتى ثمارها المرجوة .

٥٠ قرشاً

١٥٠ قرشاً

٢٠ جنيهًا لعشر نسخ

٢٠ دولاراً

الاشتراك السنوى بالنسبة لخارج القطر

ثمن النسخة الواحدة

الاشتراك السنوى بالنسبة للأفراد



## ملاحظات حول بناء القدرات وبناء المؤسسات الدكتور محمود توفيق الرئيس

تقول هذه الورقة إن الفكر التنموي في تطور مستمر، وأن نظرية بناء المؤسسات احتلت المسرح النظري في فترة الستينيات، ثم تدريجياً ومنذ منتصف السبعينيات، حل مكانها نظرية بناء القدرات وتُقارن هنا في هذا المقال بين النظريتين، وينتهي إلى أهمية كلاهما في دراسات إدارة التنمية.

ص

٧٥

## The Impact of Recent Economic Development in Egypt on The Trade Deficit and on Foreign Borrowing Requirements Dr. A. Zewail

This paper examines the relative size of Egypt's foreign debt to the major economic variables, the problems that the foreign debt entails to Egypt, causes that contributed to the rise in foreign debt and factors that encouraged Egypt to go deeply into debt. The paper also analyses the relationship between foreign debt, on one side and consumption, income distribution, taxation and state-owned enterprises, on the other. It also reviews national and international events that helped in shaping the debt crisis. Finally, the paper suggests general solutions for Egypt's foreign debt problem.

ص

١٠١

## A Computer-Based Integrated Management Information System : A Business Manager's Guide Prepared by : Ahmed Bahgat, Ph.D. Basic Concept :

A computer-based management information system is an integrated network of subsystems and databases which are linked and interfaced with each other to accept input data and generate output reports. It involves a series of pre-designed computer processes done at a definite sequence and time intervals in order to accurately meet the pre-defined information needs of management.

In almost all cases, MIS develops in response to the needs of management for accurate, timely, and meaningful information in order to plan, analyze and control the organization's activities and thereby maximize its growth.

## وظيفة التسويق في المنظمات الصحية والاستثمارية الدكتور / طاهر مرسى عطية

يركز البحث على المنظمات الصحية الاستثمارية في مدينة القاهرة الكبرى. وقد أوضح البحث أن هذه المنظمات موجهة فنياً وليست موجهة تسويقياً، فالتنظيم الإداري فيها خلو من وحدة إدارية تمارس وظائف التسويق، والتسويق فيها بمفهومه الحديث غائب عن ذهن الإدارة العليا. وليس لدى معظم المنظمات نظم معلومات تسويقية، كما أنه ليس لديها استراتيجيات سليمة للمنتجات أو التسعير أو الترويج، كما أبرز الحاجة لدعم الفكر التسويقي لدى إدارة المنظمات، لما يمكن أن يقدمه من حلول لكثير من المشكلات التي تواجهها.

ص

٤٦

## مفاهيم الإرشادات المحاسبية دكتور / عطية على البدويهي

المحاسبة مجال معرفة له قواعده وأصوله المحاسبية المتعارف عليها. كانت المحاسبة ومازالت تؤدي دورها بنجاح في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية إلا أن تطورها هذا سوف يكون أكثر إيجابية وفعالية لو وضعت لها نظرية علمية تضعها في مصاف العلوم المتقدمة. ولا خلاف على أن الحاجة ملحة لوضع نظرية علمية للمحاسبة، وأن المحاولات مازالت مستمرة في هذا الاتجاه، وقد اتضح للمنظمات المهنية المحاسبية والباحثين في هذا المجال أن هناك خلطاً واضحاً في عدد وطبيعة العناصر المحاسبية أو القواعد والأصول المحاسبية أو الإرشادات المحاسبية.

ص

٦٣

وهذا البحث يتناول أحد هذه المعوقات في محاولة لإزالة الخلط الواضح حالياً في المصطلحات التي تلزم الإرشادات المحاسبية التي لا خلاف على أنها تكون النظرية المحاسبية.

توجه جميع المراسلات والابحاث باسم رئيس التحرير  
على العنوان التالي

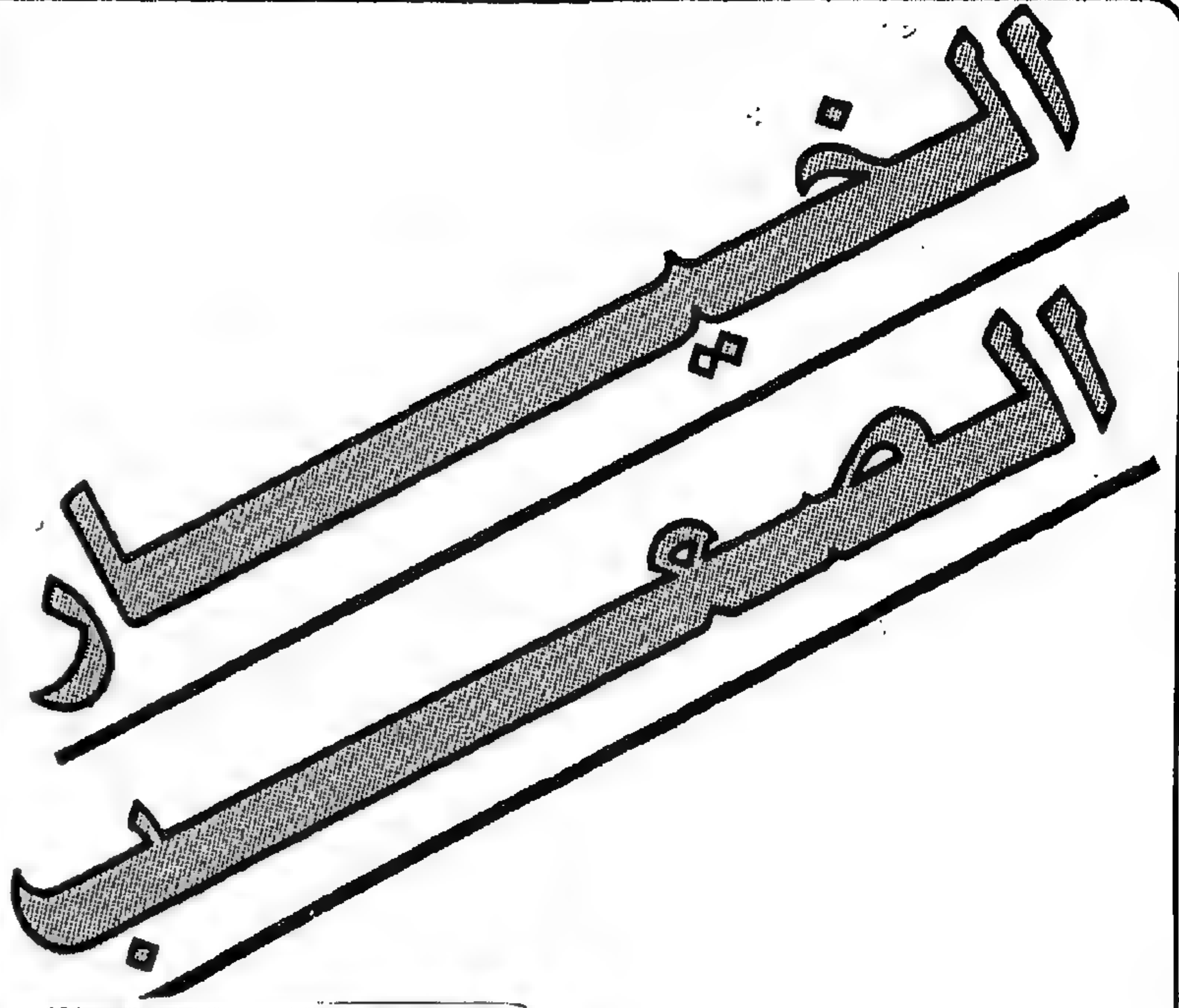
## اكاديمية السادات للعلوم الإدارية

ك.سورنيسر النيل - مدخل المعادي  
ص.ب. ٢٢٢٢ القاهرة

تليفون

٣٥٠١٢٦١ • ٣٥٠١٠٨٢ • ٣٥٠١٠٣٣

أما فن الإدارة - الوجه الثانى للعملة - فينبنى على أسلوب تطبيق الأسس العلمية للإدارة . ومن هنا يتأتى النجاح أو الفشل فى تحقيق الخدمة أو الهدف الذى تسعى المنظمة إلى الوصول إليه . ومن ثم فإن مفهوم فن الإدارة يمكن إرجاعه إلى الفرد الذى يقوم بالتطبيق ومجموعة الافراد الذين يتعامل معهم ، والبيئة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التى يعمل فى إطارها أو حدودها . وبمعنى آخر فإن الفرد الذى يدير يتطلب الأمر أن يتوافر لديه قدرا من المهارات والقدرات والخبرات تمكنه من مرونة التطبيق أخذاً فى اعتباره مجموعة المتعاملين معه والبيئة التى يعمل فيها ويتعامل معها .



أ. د. عمرو غنايم  
رئيس أكاديمية السادات

ومن المتفق عليه أيضاً أن الفرد الذى يتحمل عبء الإدارة لا يشترط فيه اشتراطات محددة بذاتها من ناحية المؤهل بخلاف المهارات العلمية والفنية والقدرة على التعامل مع الآخرين والاتزان النفسى والذهنى والقدرة على التحرك السريع . الأمر الذى يمكننا معه القول أنه إذا توافرت هذه المهارات والقدرات أمكن للفرد تطويع هذه المهارات والوصول بمرءوسيه لتحقيق الأهداف . وهذا لا يعنى بالضرورة اشتراط مؤهل معين فيمن يتقلد منصب الإدارة كما أن نجاح فرد فى موقع معين لا يعنى بالضرورة نجاحه فى موقع آخر بنفس القدر لأن الأمر يتوقف أولاً وأخيراً على البيئة

تتناول كتاب الإدارة باختلاف مذاهبهم واتجاهاتهم الإدارية . الإدارة باعتبارها علماً وفناً .. علماً يعتمد على أصول وقواعد واسس ارسيت قواعدها منذ كتاب الإدارة الأوائل . بل ويمكن إرجاعها إلى عهد الفراعنة من واقع الرسوم والنقوش على جدران ماتم اكتشافه من مقابر أو أثار . وقد تطور هذا العلم مع مرور الزمن ليتواءم مع المتغيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية وما يحمله التطور التكنولوجى من تقدم سريع ، وهذا التطور يقوم على الأسس والمبادئ القديمة التى بدأ بها . وفى نفس الوقت يتمشى مع الظروف والنظم السياسية والاقتصادية والاجتماعية القائمة ووفق ما يتطلبه العمل فى الدولة أو المؤسسة أو الوحدة سواء كانت خدمية أو تجارية أو صناعية أو زراعية . أى أن علم الإدارة ليس جامداً بل إنه يقوم أساساً على التطوير والتحديث وفقاً لمتطلبات الموقف ويتميز بالمرونة والحركة ليتواءم مع المتغيرات السريعة واحتياجات ودوافع العاملين وتأثيراتها على سلوكهم .

والموقف وكيفية التعامل معه .

إن هذا التقديم ضرورى لأن التفاعل بين أنماط الإدارة والقيادة والمرعوسين ينعكس بصورة مباشرة على أداء العاملين حيث إن المعروف أن نمط القيادة أو فن الإدارة يجب أن يتواءم مع دوافع ورغبات الأفراد والتي تؤثر تأثيراً مباشراً على سلوك الفرد وسلوك الفرد ينعكس بدوره على أدائه ومن ثم تحقيق الأهداف . والخيار الصعب الذى تواجهه الإدارة المصرية فى كافة مستوياتها ومجالاتها سواء السياسية أو الاقتصادية فى مجال الخدمة المدنية أو المحليات فى الوحدات الاقتصادية أو الخدمية يمكن إرجاعه إلى أحد الأسباب التالية :

١ - عدم التفهم الواضح والتطبيق السليم لقواعد وأسس علم الإدارة أو الجمود فى تطبيقها حيث إن مبادئ الإدارة واضحة ويمكن تطويعها بما يتلاءم مع ظروف كل تنظيم ومجال نشاطه .

٢ - عدم كفاية أودقة أو حداثة البيانات التى يتعامل معها المدير الأمر الذى ينعكس بدوره على نوعية أسلوب الإدارة الذى يتبعه المدير أو القائد بحيث لا يؤتى الثمار أو الناتج المطلوب .

٣ - القصور فى المهارات أو القدرات أو المعرفة لدى المدير وعدم تفهمه لدوافع مرعوسيه ، الأمر الذى لا يمكنه من استخدام أسلوب القيادة الذى يتلاءم مع دوافع

مرعوسيه وينعكس على سلوكهم وبما يتلاءم مع ظروف الموقف .

٤ - عدم القدرة على مواكبة المتغيرات التكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية السريعة والتعامل معها . كذلك عدم استخدام الوسائل والأساليب الكمية الإدارية التى أصبحت السمة المميزة للإدارة الحديثة .

٥ - إن هناك العديد من أساليب وأنماط الإدارة التى ظهرت فى السنوات الأخيرة أثبتت بعضها نجاحاً فى التطبيق فى مواقف معينة . وبالتالي فإن مهارة وقدرة القائد تتوقف على استخدامه الأسلوب الذى يتلاءم مع ظروف المنظمة التى يديرها .

٦ - كما أن هناك أيضاً الضغوط البيئية الواقعة على المدير سواء فى القرارات السيادية من رؤسائه والتى تتأثر عادة بالسياسة العامة للدولة والظروف الاجتماعية والاقتصادية بالإضافة إلى الضغوط العمالية الناجمة عن مقاومة المرعوسين للتغيير ومعدل التغيير السريع فى القرارات والقوانين واللوائح التى تنظم عمله وتوقعه عن تحقيق المنظمة للأهداف التى تسعى إلى تحقيقها . ثم هناك الضغوط النقابية والرقابية والشعبية التى تنعكس بدورها على أدائه .

والخيار الصعب يتأتى فى ثلاثة محاور :

**المحور الأول : حسن وسلامة اختيار القيادات القادرة ذات المهارة والقدرة على التعامل مع المتغيرات البيئية دون النظر لأى اعتبار غير القدرة والمهارة المتوافرة فى الفرد الذى يتم اختياره .**

**والثانى : هو قدرة هذه القيادات العليا المختارة على توفير المناخ المحابى وإطلاق الحريات للمدير لتحقيق الهدف المطلوب منه إنجازه .**

**أما المحور الثالث : فهو خاص بالقرار الذى يتم اتخاذه ، فالقرار كثيراً ما يكون تأثيره سياسياً أو اقتصادياً أو نفسياً عنيفاً على من سيطبق عليهم إلا أنه واجب الاتخاذ ومن ثم فإن الخيار هنا يكون صعباً على متخذ القرار سواء من حيث تأثيره أو من ناتج مقاومة التغيير التى هى سمة النفس البشرية . والمحك الرئيسى هناك هو قدرة القائد على تهيئة المرعوسين لهذا القرار .**

**إنه خيار صعب سواء للقيادة السياسية العليا أو للقيادة على مستوى الإدارة . وفى كلا الحالتين فالأمر يتطلب الشجاعة والقدرة على اتخاذ القرار الملائم فى الوقت المطلوب والذى يحقق الهدف مهما اختلف مستوى متخذ القرار ، وسواء كان هذا القرار على مستوى القيادة السياسية العليا أو على مستوى الوزير أو المدير أو المشرف فى أى مصلحة أو منظمة أو وحدة .**

# الشركات المشتركة المتعثرة في مصر

## دراسة تحليلية

### لحجم المشكلة وأسبابها ومقترحات لمعالجتها

د. نجاد خميس حميدة

١ - مقدمة

طرحت قضية حاجة المشروعات في الدول النامية إلى أنظمة الإدارة الحديثة والكوادر المدربة على تطبيقاتها، وأوصى الكثيرون باختصار الطريق والالتجاء إلى مشاركة الشركات العالمية حتى يمكن من خلال هذه المشاركة الحصول على تلك الأنظمة وهؤلاء الكوادر<sup>(١-٥)</sup>. قدمت عدة مبررات للأخذ بأسلوب الشركات المشتركة كمدخل لإقامة الشركات الناجحة، لعل أهم هذه المبررات مايلي:

أولاً: يساعد الشركات المشتركة على زيادة تدفق الأموال للدول النامية إذ أن الشكل القانوني لهذه المشاركة يفرض اشتراك الطرف الأجنبي (أول الأطراف الأجنبية) في رأس المال.. هذا فضلاً عن أن وجود الشريك الأجنبي يضمن تدفق القسهيلات والقروض من المؤسسات الأجنبية لتسهيل تمويل استثمارات الشركات المشتركة<sup>(٦)</sup>.

ثانياً: يساعد تكوين الشركات المشتركة على تنشيط سوق رأس المال في الدول النامية، وبالتالي يعجل بتعبئة مدخراتها للاستخدام في

تمويل برامج التنمية ويعمل على سحب جزء من السيولة الموجودة في السوق.. مما يؤثر حتماً على معدلات التضخم. تأتي هذه المساعدة عادة من خلال اتخاذ أغلب الشركات المشتركة شكل الشركات المساهمة.. وطرح أسهمها في السوق للبيع<sup>(٧)</sup>.

ثالثاً: من المفروض أن تكون المشاركة مع طرف أجنبي لديه خبرة سابقة في ممارسة النشاط الذي تقام من أجله الشركة المشتركة أو سبق له الاستئجار الناجح في هذا المجال، أو لديه خبرة في الإدارة الناجحة لمشروعات مماثلة لتلك التي ستقام من أجلها الشركة المشتركة، وعلى ذلك يتجنب الشريك الوطني الأخطار التي تصاحب عادة الدخول في مجالات جديدة<sup>(٨)</sup>.

رابعاً: يتوقع الشريك الوطني أن ينقل الشريك الأجنبي إلى الشركة المشتركة محصلة تجاربه في الإدارة لمشروعات ناجحة سابقة على شكل أنظمة مستحدثة للعمل وأدوات يمكن أن تساعد على تعظيم الإنتاجية وترشيد المصروفات وتنمية الإيرادات.

خامساً: تعتبر الشركة المشتركة القناة الطبيعية لتدفق التطور التكنولوجي من الشركات التي قطعت شوطاً في تطوير منتجاتها إلى الدول النامية الراغبة في التعرف على أفضل السبل لإنتاج هذه السلع<sup>(٩)</sup>.

سادساً: يأمل الشريك الوطني أن يتيح الشريك الأجنبي الفرصة لعدد من المهارات الوطنية للتدريب على فنون الإدارة من خلال العمل تحت قيادة العناصر التي يتم اختيارها بواسطة الشريك الأجنبي صاحب الخبرة السابقة في الإدارة الناجحة للمشروعات.

سابعاً: يعتقد الشريك الوطني عند المشاركة.. إن الشريك الآخر سوف يجنبه الكثير من المخاطر وأهمها تلك التي تنشأ عن خبرته المحدودة في إعداد دراسات الجدوى للمشروعات، واختيار التكنولوجيا المناسبة والسيطرة على حجم الأموال المستثمرة في المشروع، وتقديم المنتجات الجديد للأسواق<sup>(١٠)</sup>.

**\*\* استمر الدفاع عن المشروعات المشتركة والدعوة لها منذ نهاية الحرب العالمية الثانية حتى الآن ولم ينشر حتى الآن .. أي تقييم للتجربة ، وبالتالي افترض الباحثون حتمية الدفاع عن هذا النهج في إقامة المشروعات ، وعاش المجتمع المصرى الفترة ما بين ١٩٧٤ وحتى عام ١٩٨٧ يسمع فقط معزوفة الدفاع عن الشركات المشتركة إلى أن بدأت التلميحات تخرج من الجهاز المركزى للمحاسبات بأن الكثير من هذه الشركات يواجه مشاكل مالية متعددة ، وتوالت بعد ذلك دعاوى المؤسسات المالية المصرية للحجز على بعض هذه الشركات للمحافظة على حقوقها لديها بعد أن توقفت عن سداد اقساط الديون المستحقة عليها وفوائدها .**

**\*\* راجعت الباحثة التقرير الذى صدر عن مركز معلومات القطاع العام عام ١٩٨٦ والذى أكد وجود ما يقرب من ثلث الشركات المشتركة في حالة تعثر مالى يتمثل في توقفها عن سداد ديونها فضلا عن الخسائر السنوية التى تتحقق ولعدة سنوات متتالية وعلى ذلك وجدت من المناسب مراجعة هذا الافتراض القائم بصلاحيه هذا المنهج للاستخدام في مصر (١٢) .**

#### ٢ - المشكلة موضوع الدراسة :

**\*\* تتمثل المشكلة موضوع الدراسة في وجود عدد كبير من الشركات المشتركة التى تحقق خسائر سنوية ، واستمرار هذه الخسائر لعدة سنوات متتالية .**

**\*\* تمت الصياغة هذه بعد أن راجعت الباحثة القوائم المالية المنشورة وغير المنشورة لجميع الشركات المشتركة التى تساهم فيها الدولة من خلال مساهمة شركات القطاع العام في رأس مال هذه**

الشركات وعددها ٢١٧ شركة ، وذلك عن الاعوام ١٩٨٥ إلى ١٩٨٧ وتأكد لها أن عدد الشركات الخاسرة يعادل ثلث هذه الشركات ( ٣٤ ٪ ) (١٣) .

**\*\* يقصد هنا بالشركات المشتركة الشركات التى يشترك في تأسيسها القطاع العام والقطاع الخاص بصرف النظر عن جنسية هذا الأخير ، أي أن العامل المشترك في هذه الشركات هو مساهمة الدولة من خلال شركات القطاع العام .**

**\*\* استبعدت الدراسة إذاً الشركات المشتركة التى أقامها القطاع الخاص المصرى مع رأس المال الأجنبى .. وذلك بسبب تعذر الحصول على بيانات عن هذه الشركات . كذلك استبعدت المشروعات المشتركة التى تم تنفيذها بمشاركة من المحافظات لنفس السبب .. هذا فضلا عن أن مجتمع الدراسة يمثل حجما لا يستهان به من المنشآت الاقتصادية .. إذ يقترب من نصف عدد الشركات العامة التى**

أنشئت في مصر منذ عام ١٩٦١ وحتى الآن ( عدد الشركات المشتركة موضوع الدراسة ٢١٧ وإجمالى عدد الشركات العامة ٣٩٢ شركة ) .

**\*\* اقتصرت الدراسة على الفترة الممتدة حتى ٨٧/١٢/٣١ بسبب عدم اكتمال البيانات عن العام المالى المنتهى في ٨٨/١٢/٣١ إما نتيجة عدم انعقاد الجمعيات العمومية لبعض الشركات حتى تاريخ اعداد هذه الدراسة .. أو نتيجة اعتماد القوائم المالية عن هذه السنة الأخيرة رغم قرب انقضاء عام ١٩٨٩ .**

#### ٣ - الدليل على وجود المشكلة :

**\*\* تتواجد هذه المشكلة بصيغتها السابقة في جميع القطاعات بلا استثناء مع اختلاف حجم المشكلة من قطاع إلى آخر ، يظهر ذلك بوضوح من الجدول التالى والذى يبين عدد الشركات المشتركة وتلك الخاسرة منها موزعة على قطاعات النشاط الاقتصادى .**

#### الشركات المشتركة المشارك فيها القطاع العام المصرى ونسبة الشركات الخاسرة منها ١٩٨٧

م	القطاع	إجمالى عدد الشركات المساهم فيها القطاع العام	إجمالى عدد الشركات الخاسرة	نسبة الشركات الخاسرة إلى الإجمالى ٪
١	قطاع الزراعة والرى	٢٩	١٣	٪٤٥
٢	قطاع التشييد والتعمير والاسكان	٣٠	١٤	٪٤٧
٣	قطاع الصناعة	٤١	١٠	٪٣٧
٤	قطاع الطاقة	٨	٣	٪٣٨
٥	قطاع النقل	٩	٤	٪٤٤
٦	قطاع السياحة	٢١	٩	٪٤٢
٧	قطاع التجارة الداخلية والخارجية	١٧	٤	٪٢٤
٨	قطاع الخدمات	١٤	٤	٪٢٩
٩	قطاع المؤسسات المالية	٤٨	٧	٪١٥
١٠	قطاع التأمين	٤	—	—
	الإجمالى	٢٢١	٧٣	٪٣٣

## الشركات المشتركة المتعثرة في مصر دراسة تحليلية لحجم المشكلة وأسبابها ومقترحات علاجها

### ٤ - أسلوب الدراسة ومصادر المعلومات :

اعتمدت الباحثة في التوصل إلى نتائج الدراسة على التحليل الكمي للبيانات المتاحة في القوائم المالية عن الشركات موضوع الدراسة وعددها ٢٢٧ شركة حصلت الباحثة على نسخة من هذه القوائم بعد اعتمادها من المراجعين .

راجعت الباحثة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة المسموح بالاطلاع عليها للشركات الخاسرة ولشركات القطاع العام التي تساهم في هذه الشركات .. إذ من المفروض أن يتم التقييم للمركز المالي من قبل مجلس إدارة الشركة الخاسرة ، ومن قبل مجلس إدارة الشركة المساهمة في الشركة المشتركة .. سمح للباحثة بالاطلاع على محاضر اجتماعات مجالس الإدارة لعدد ٣٠ شركة وهي نسبة تؤهلها للتوصل إلى نتائج يطمئن إليها ( ٤٣ ٪ من إجمالي عدد الشركات الخاسرة ) .

استهدفت الباحثة من خلال تحليل القوائم المالية أن تصل إلى تشخيص دقيق للمشكلة وحجمها وانعكاساتها على مستقبل الشركة والمؤسسات التي تتعامل معها والتوصل إلى بعض العوامل التي أدت إلى ظهور هذه الخسائر .

أما الدراسة الميدانية والتي شملت ٣٠ شركة .. فقد استهدفت مراجعة الأسباب التي انتهت إليها الدراسة المكتبية والبحث عن أسباب أخرى لم تفصح عنها البيانات المنشورة . استهدفت الجزء الميداني أيضاً التعرف على التقييم الشخصي للإدارة للأسباب التي أدت إلى تحقيق الخسائر ، والمقترحات التي يعتقدون أن من الممكن تنفيذها لتحسين مسار هذه الشركات .

تم الفحص لمحاضر جلسات مجلس الإدارة بحثاً عن الإجابة لمجموعة من التساؤلات التي لم تستطع الدراسة المكتبية الإجابة عليها . وأجريت المقابلات مع رئيس مجلس الإدارة .. أو العضو المنتدب .. أو المدير العام حسب الموعد الذي تحدد لمقابلة الباحثة والتي تقدمت بطلب الالتقاء بشخصية قيادية شغلت المنصب خلال فترة الانشاء واستمرت مع الشركة منذ بدء التشغيل .

### ٥ - فروض الدراسة :

تمت الدراسة لاختبار صحة الفروض التالية والتي تم صياغتها من خلال تتبع المناقشات التي دارت خلال السنوات ١٩٨٧ وحتى ١٩٨٩ حول الشركات المتعثرة والحلول الممكنة لإقامتها من عثرتها . ذهبت المناقشات إلى افتراض مايلي :

### الفرض الأول :

يرجع التعثر الذي تعاني منه الشركات المشتركة إلى التغييرات التي طرأت على سياسات الدولة المؤثرة على النشاط الاقتصادي وأهمها تلك التي تحدد القدر من الحرية التي تتمتع به إدارة الشركة في تشكيل منتجاتها وتسعيرها ، والسياسات الجمركية والضريبية ، والسياسات المحددة لسعر الصرف ؛ وسياسات الائتمان .

### الفرض الثاني :

ظهر التعثر مبكراً في الشركات التي ارتفعت فيها نسبة الديون إلى قاعدة الملكية ، نتيجة لكبر حجم العبء السنوي اللازم لخدمة الديون .

### الفرض الثالث :

استمر التعثر بسبب عجز الملاك والداائنون أو ترددهم في اتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح مسار هذه الشركات .

### الفرض الرابع :

كان التعثر مؤكداً منذ بداية إنشاء هذه الشركات بسبب عدم سلامة التقديرات الواردة في دراسات الجدوى التي أعدت لتبرير إقامة هذه الشركات .

### الفرض الخامس :

تعثرت هذه الشركات بسبب التغير في ظروف السوق وأهمها الطلب الإجمالي والمنافسة السائدة في السوق .

### الفرض السادس :

تعثرت هذه الشركات بسبب الخبرة المحدودة للكوادر التي تسلمت الإدارة سواء خلال فترة الانشاء أو خلال مرحلة معينة من مراحل التشغيل .

### ٦ - أهداف الدراسة :

تأمل الباحثة من خلال هذه الدراسة أن تحقق الأهداف الآتية :

أولاً : حسم الجدل حول الأسباب أو المتغيرات التي تسببت في تعثر الشركات المشتركة التي ساهم القطاع العام في تأسيسها .

ثانياً : تسجيل الدروس المستفادة من هذه التجربة حتى لا تتكرر الأخطاء إن وجدت .

ثالثاً : اقتراح الحلول التي قد تساعد على التخفيف من حدة هذه المشكلة .

٧ - تحليل النتائج المالية للشركات المشتركة ١٩٨٥ - ١٩٨٨ :

تعرض الباحثة ، في مستهل هذه الدراسة أهم النتائج التي توصل إليها التحليل المالي للقوائم المالية لمجتمع الدراسة ، ثم قدمت عرضاً لأهم الحقائق التي ظهرت من مراجعة تقارير مجالس الإدارة لمفردات العينة والتي قبلت الاطلاع على هذه المحاضر ، وتناقش بعد ذلك المقترحات التي سجلتها المقابلات التي أجريت مع مفردات العينة من قيادات الشركات وتختتم الدراسة بنتائج اختبارها لصحة الفروض التي وضعت في بداية البحث والتوصيات التي قد تفيد إذا ما نفذت لتصحيح الموقف في البعض من هذه الشركات .

اعتمدت الدراسة التي تمت لمجتمع

الشركات المشتركة في مصر على البيانات المتاحة في التقارير السنوية التي عرضت على مجالس الإدارة ، والجمعيات العمومية والتي تضمنت قوائم المركز المالي ومجموعة من البيانات عن أداء هذه الشركات وعددها ٢٢٨ شركة .

تم التحليل لهذه التقارير للأعوام المالية ١٩٨٥ ، ١٩٨٨ حتى تظهر الصورة المقارنة إلى جانب الموقف المالي من واقع آخر ميزانية معتمدة من الجمعيات العمومية ، جمع في هذه الدراسة ٥٥٦ تقريراً لعدد ٢٢٨ شركة عن السنتين موضوع الدراسة .

استغرقت الدراسة ٣ شهور ، وهي فترة طويلة نسبياً ، غير أنها كانت لازمة لاستكمال وتدقيق البيانات التي أمكن الحصول عليها من الشركات . توصلت الدراسة إلى النتائج التالية والتي تعطى ملخص كافي عن النتائج التي تحققت من تجربة المشاركة بين القطاع العام والخاص :

١ - بلغ إجمالي قيمة الأموال المستثمرة ( قيمة الأصول ) لهذه الشركات ٤٤١٥٣ مليون جنيه ( بما فيها القطاع المصرفي ) منها ١٣٠٨٣ مليون جنيه في القطاعات السلعية والخدمية و ٣٢٠٧٠ مليون جنيه في قطاع البنوك والتأمين . ( جدول رقم ١ ملحق ١ ) .

٢ - إذا اقتصرنا على القطاع الإنتاجي للسلع والخدمات فقط ، سنجد أن الشركات المشتركة قد سعت منذ إنشائها إلى الاعتماد على قاعدة ملكية ضعيفة للغاية ، فمن بين إجمالي الأموال المستخدمة في هذا القطاع وقدرها ١٢٠٨٣ مليون جنيه قدم الملاك ٣١٦٥ مليون فقط ٢٦ ٪ من هذه الأموال . ( جدول رقم ٢ ملحق ١ )

٣ - تحسنت نسبة قاعدة الملكية تدريجياً نتيجة تراكم الاحتياطيات والمخصصات فوصلت إلى ٣٦ ٪ ، غير أن هذا لا يغير الحقيقة وهي أن أغلب التمويل الذي أتبع لهذه الشركات قد جاء من

مؤسسات الإقراض المصرية ( جدول رقم ٣ ملحق ١ ) .

٤ - ساهم القطاع الخاص بمقدار ١٢٢٨ مليون جنيه في هذه الشركات بنسبة ١٠ ٪ تقريباً من إجمالي التمويل المتاح وزادت مساهمة القطاع العام عنه قليلاً إذ قدم ١٩٣٧ مليون جنيه بنسبة ١٦ ٪ من إجمالي هذا التمويل .

٥ - استطاع قطاع البنوك والتأمين أن

يعبأ مدخرات من السوق المحلي ويعيد استخدامها على شكل تسهيلات لقطاع الأعمال المصري واستثمارات في مجالات متنوعة وصلت إلى ٣٢٠٧٠ مليون جنيه عام ١٩٨٨ .

٦ - النتائج الإجمالية لهذه التجربة غير مشجعة للغاية فقد حققت خسائر صافية على مدار سنتين متتاليتين كما يظهر في الجدول الآتي :

#### خسائر وأرباح الشركات المشتركة ١٩٨٧ - ١٩٨٨

مليون جنيه

السنوات	أرباح الشركات الرابحة	خسائر الشركات الخاسرة	النتائج النهائية
١٩٨٧	٣٥٤,٩	٧٥٠,٣	٣٩٥,٤
١٩٨٨	٤٦٨,٢	٥٥٦,١	٨٧,٩

٨ - مازال عدد الشركات الذي يحقق عائداً أعلى من عائد الفرصة البديلة للمستثمرين ( العائد في شهادات استثمار ٥ سنوات ) محدوداً إذا يقل عن نصف الشركات المشتركة العاملة ، كما هو مبين في الجدول التالي :

٧ - من إجمالي عدد الشركات التي بدأت العمل والإنتاج وهو ٢٢٨ شركة ، استطاعت ١٥٧ شركة أن تحقق هذه الأرباح ، بينما مازال ٧١ شركة متعثرة بنسبة ٣١ ٪ من عدد الشركات . ( جدول رقم ٤ ملحق ١ ) .

#### توزيع الشركات المشتركة الرابحة حسب فئات الربح السنوي ١٩٨٨ ( إجمالي ١٥٧ شركة )

فئات الربح	عدد الشركات	النسبة إلى الإجمالي
أكثر من ١٠ ٪ سنوياً	١٠١	٦٤ ٪
أكثر من ٥ ٪ وأقل من ١٠ ٪	٢١	١٣ ٪
حتى ٥٠ ٪	٣٥	٢٣ ٪
إجمالي	١٥٧	١٠٠ ٪

## الشركات المتعثرة في مصر دراسة تحليلية لحجم المتكدة وأسبابها ومقترحات علاجها

١٩٨٨ ، ١٢٢٠ مليون جنيه تعادل ما يقرب من ٧٤٪ من رأس المال للشركات الخاسرة عام ١٩٨٨ (جدول رقم ٨ ملحق ١) .

١٤ - النتيجة الاجمالية لأداء هذا النشاط تتمثل في أن معدل العائد المحاسبي على رأس المال المستثمر من قبل الملاك كان سالباً خلال سنوات الدراسة كما أن هذا المعدل كان سالباً في الأربع قطاعات الرئيسية للإنتاج وهي الزراعة والصناعة والتشييد والسياحة (كما هو مبين في جدول رقم ٩ ، ١٠ ملحق رقم ١) .

١٥ - يجب ألا نبالغ في إظهار الجانب المظلم من الصورة إذ أن ما يزيد على ثلثي هذه الشركات يحقق أرباحاً تتزايد عاماً بعد آخر (٦٩٪ من إجمالي عدد الشركات المشتركة مع القطاع العام - جدول رقم ١١ ملحق ١) . غير أن الحجم الضخم للخسائر والذي يؤكد أن الدولة فقدت في شكل خسائر ما يقترب من قيمة محفظة الاستثمار في هذه الشركات يدعونا إلى دراسة الأسباب التي أدت إلى هذه الخسائر وإعداد إطار جديد لإدارة هذا الشكل من أشكال الاستثمار .

٨ - أسباب تعثر الشركات المشتركة :

٨ - ١ - تم التعرف على الأسباب التي أدت إلى تعثر هذا العدد من الشركات المشتركة مع القطاع العام من خلال اتباع المنهج الآتي :

أولاً : اختيار عينة لا تقل عن ٢٠٪ من عدد الشركات المتعثرة ( بعد أن تم حصرها بالاسم ) ويشترط ألا يقل العدد الذي تتم دراسته في كل قطاع عن شركتين . تعتقد الدارسة أن نسبة العينة كافية للتوصل إلى نتائج تعبر بصدق عن الظاهرة ذلك لأن حجم مجتمع الدراسة محدود ( ٧٣ شركة ) . هذا فضلاً عن أغلب هذه الشركات تم تأسيسه خلال فترة وجيزة هي الفترة ما بين الأعوام ١٩٧٦ و ١٩٨٤ وهي الفترة الأولى لمرحلة الانفتاح الاقتصادي .  
ثانياً : مواجهة التقارير السنوية التي قدمت إلى مجلس إدارة كل من هذه

ديونها وتعثرت في سداد مديونياتها وبدأت تطالب بحلول تؤجل انهيارها أو تصفيتها لحساب الدائنين . وتوضح الجداول التالية هيكل الاستخدامات للأموال وهيكل التمويل في القطاعات الإنتاجية وقطاع البنوك خلال سنوات الدراسة . ( جدول رقم ٧ ملحق ١ )

١٢ - زاد إجمالي الخسائر عام ١٩٨٧ عما كان عليه عام ١٩٨٥ ، ويرجع مصدر الزيادة إلى الخسائر التي منيت بها بعض البنوك نتيجة المضاربات التي دخلت فيها والسياسات الائتمانية الخاطئة إذ بلغت خسائر البنوك المتعثرة وحدها ٤٢٩ مليون جنيه في تلك السنة ، صحيح أنه قد تم تصحيح الموقف المالي لهذه البنوك نتيجة تدخل البنك المركزي ، غير أن هذا لم يؤثر على الواقع وهو تحمل عدد محدود من البنوك بهذه الخسائر .

كذلك استمرت الخسائر في تزايدها ووصلت إلى رقم عال للغاية في قطاع الصناعة ، إذ تحملت الشركات المشتركة العاملة في هذا القطاع بخسارة اجمالية عام ١٩٨٧ بلغت ١٨٢ مليون جنيه . هذا فضلاً عن استمرار تشكيل الشركات الخاسرة إلى نسبة تقترب من نصف المجتمع في بعض القطاعات ، والثالث بالنسبة لإجمالي عدد الشركات المشتركة كما هو مبين في الجدول التالي المقارن لعدد الشركات الخاسرة ونسبتها في كل قطاع إلى إجمالي عدد الشركات المشتركة في كل قطاع .

١٣ - يتضخم الرقم المجمع للشركات الخاسرة سنة بعد أخرى نتيجة لاستمرار الكثير من الشركات في تحقيق الخسائر ، إذ ارتفع مجمع الخسائر من ٦٩٣ مليون عام ١٩٨٧ إلى ما يقرب من الضعف عام

٩ - يتصاعد عدد الشركات الخاسرة بشكل مستمر .. إذ ارتفع من ٥٩ شركة عام ١٩٨٥ إلى ٧٣ شركة عام ١٩٨٩ .. أي دخل إلى مجتمع الخسارة في ثلاث سنوات فقط ١٤ شركة من مجتمع إجمالي قدره ٢٢٨ شركة .

١٠ - معدل الشركات الخاسرة مرتفع للغاية في جميع القطاعات الإنتاجية ، ومازال كبيراً في القطاعات الأخرى ( التجارة والبنوك ) كما هو مبين في توزيع الشركات الخاسرة . ( جدول رقم ٥ ملحق ١ ) .

١١ - تمثل الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ المجال الذي استوعب الجزء الأكبر من الأموال المستثمرة في القطاعات السلعية والخدمية ، ويحل محلها بطبيعة الحال الاستثمارات المالية والقروض في القطاع المصرفي وقطاع التأمين . ( جدول رقم ٦ ملحق ١ ) .

غير أن الملاحظة التي تسترعى انتباه أي مدقق في هذه البيانات .. هي ضخامة مصروفات ما قبل الافتتاح إذ تمثل هذه في بعض الشركات ما يقرب من ٢٠٪ من إجمالي الأموال المستثمرة : الكل يعلم أن هذه المصروفات تمثل أعباء سوف تخصم من إيرادات سنوات التشغيل ويمكن إذا ما تضخمت أن تؤثر على قدرة المشروع على تحقيق عائد مقبول على المال المستثمر بواسطة الملاك .

ثم تمويل الجزء الأكبر من هذه الاستثمارات من خلال الديون سواء في شكل تسهيلات موردين أو دائنين عاديين أو قروض مصرفية أو سحب على المكشوف . ترتب على هيكل التمويل هذا مع ضعف معدل العائد على المال المستثمر في أغلب الشركات إن عجزت هذه عن خدمة

الشركات .. والجمعيات العمومية ومجالس إدارات شركات القطاع العام المشاركة للتعرف على وجهة النظر المسجلة عن أسباب التعثر .

ثالثاً : إجراء مقابلات متعمقة مع القيادات المسئولة عن الائتمان في البنوك التي أقرضت هذه الشركات وتجد صعوبة في استرداد ديونها ( عدد ١٠ بنوك أجريت في كل منها مقابلة ) .

رابعاً : إجراء مقابلات متعمقة مع القيادات المسئولة عن شركات العينة بهدف التعرف على الأسباب الحقيقية وراء التعثر .. وبرنامج مواجهة هذا التعثر إن وجد .

تمت المقابلات في مواقع العمل واستخدمت فيها طريقة توجيه الأسئلة المباشرة المفتوحة مع المطالبة بالحصول على نسخ من التقارير التي قد تدعم الاجابات ( إذا كان مسموح بتداول هذه التقارير ) .

كان التعاون كاملاً وإيجابياً ، الجميع يعترف أن هناك مشكلة ظهرت منذ سنوات طوال وتعمقت نتيجة تأخير حلها ولا يمكن أن تترك دون حل ( ملحق رقم ٢ ) .

٨ - ٢ - اختبار صحة الفرض الأول - تعثر الشركات نتيجة أسباب سيادية :

\*\*\* ردد البعض في المنشآت التي وجه إليها الاستقصاء أن تعثر الكثير من الشركات المشتركة .. يرجع إلى أسباب سيادية بمعنى أن الظروف التي تعمل فيها هذه الشركات قد تغيرت عما كانوا يتوقعونه بسبب التغيرات المفاجئة التي تعرض لها الاقتصاد المصري ، والقرارات الفوقية التي صدرت من جهات الإدارة في مصر ورتبت على هذه الشركات أعباء لم تكن محسوبة .. وكان من المستحيل حسابها مقدماً ، فضلاً عن ممارسة البيروقراطية المصرية لخبرتها التاريخية في تعطيل اتخاذ القرار وحسم الأمور .

\*\*\* حينما طلب من هؤلاء صياغة أكثر دقة لما هو مقصود بالظروف أو المناخ المصاحب للعمل .. تبين أن المقصود

بالظروف العامة بالذات مايلي :

أولاً : التغيرات التي طرأت على أسعار العملات الأجنبية في مواجهة الجنيه المصري ، إذ أن أغلب هذه الشركات كان قد اعتدلت على نسبة مديونية عالية وكان الجزء الأكبر من هذه المديونية بالنقد الأجنبي وبالتالي أدى الانخفاض في قيمة الجنيه المصري من ١٣٥ قرشاً للدولار عام ١٩٨٤ إلى ٢٧٠ قرشاً للدولار عام ١٩٨٩ ، أدى هذا إلى مضاعفة أعباء خدمة الديون .. خاصة بالنسبة للمشروعات التي تنتج للسوق المحلية فقط .

ثانياً : إلغاء بعض الإعفاءات الجمركية على الواردات من السلع الاستثمارية .. مما أدى إلى تغير قيمة الاستثمارات في الأصول الثابتة للمشروعات وبالتالي إلى زيادة التكاليف الاستثمارية . فقد وجد بعض هذه الشركات نفسه تحت الانطباع بأن كافة وارداته واللازمة لإنشاء المشروع معفاة من الرسوم الجمركية .. ثم فوجيء عند وصول هذه الواردات بحرمانه من هذا الإعفاء .

ثالثاً : التفرقة في المعاملة بين الشركات التي تم إنشاؤها وفقاً لأحكام القانون ٤٣ والشركات الأخرى بالنسبة لأسعار الطاقة ، إذ تم محاسبة شركات الاستثمار على أساس الأسعار العالمية للطاقة والتي تصل إلى ثلاثة أضعاف الأسعار المحلية . رابعاً : تدخل بعض أجهزة الدولة في تسعير أنواع معينة من المنتجات مثل الأدوية والسلع الغذائية .

خامساً : تعدد أجهزة الرقابة وممارستها لبعض الصلاحيات التي تؤثر على سير العمل وبالتالي على إيرادات المشروعات .. والموقف النفسي لرجال الإدارة ، هذا لا يحدث في أي جهة في العالم ، إذ أن الرقابة على أداء رجال الإدارة .. تتم من خلال أصحاب المشروع وجهة واحدة فنية يتفق مقدماً على أنها الجهة الوحيدة التي تمثلهم في الإشراف على الإدارة وتقييم نتائج أعمالها .

هذا فضلاً عن أن القاعدة المتعارف

عليها في تنظيم العلاقة بين أصحاب المشروع وإدارته .. هي أن المحاسبة ستكون على تحقيق أهداف معينة ونتائج محددة .. وليس على الممارسات اليومية .. هذا فضلاً عن أن المالك يلجأ عادة إلى جهة فنية متخصصة لها خبرة في ممارسة النشاط إذا شعر أن هناك انحرافاً من قبل الإدارة ، ولا يدعو أي جهة خارجية للتدخل .. إلا حينما يرى هو وحده وبناء على المشورة التي قدمتها الجهة الفنية أن هناك انحرافاً .

سادساً : ضعف البيانات المتاحة عن الأسواق المصرية وتعذر الحصول على المعلومات الأساسية اللازمة للتنبؤ ، مما يؤدي إلى زيادة نسبة الخطأ في التقديرات التي تعد عن الإيرادات والتكلفة .. وبالتالي عن الجدوى الاقتصادية المتوقعة للمشروعات .

سابعاً : عدم كفاية خدمات البنية الأساسية اللازمة للمشروعات في مواقعها التي أنشئت فيها ، إما بسبب تأخر تنفيذ مشروعات البنية التي تقوم بها الدولة ، أو بسبب اختلاف توقعات المشرعين على إنشاء الشركات الجديدة من الأرقام المقدرة لإنتاج مشروعات البنية ، إذ أقيمت بعض المشروعات مثلاً في مناطق معينة على أساس توقع وجود قدر معين من الطاقة الكهربائية .. ثم فوجئت بأن المتاح في المنطقة يقل كثيراً عن توقعاتها .. أدى هذا بطبيعة الحال .. إما إلى تأخير تنفيذ الشركات المشتركة لمشروعاتها وبالتالي ارتفاع تكلفتها الاستثمارية أو اضطراب هذه الشركات إلى استكمال المرافق غير المتاحة وعلى حسابها .. مما أدى إلى نتيجة مماثلة (١٧) .

ثامناً : ارتفعت تكاليف التشغيل السنوية لدى كثير من هذه الشركات نتيجة الاتجاهات التضخمية السائدة في الأسواق المحلية .. فقد ارتفعت أسعار الخامات والمواد الأولية .. والوقود بمعدلات فاقت كل التوقعات وتعذر نقل هذه الزيادات في



## الشركات المشتركة المتعثرة في مصر دراسة تحليلية لهمم المشكلة وأسبابها ومقترحات علاجها

أما بالنسبة للفرض الثاني والذي يشير إلى وجود علاقة بين هيكل التمويل في هذه الشركات وتعثرها في سداد التزاماتها وتحقيقها للخسائر.. فيؤكد ما يزيد على ٩٠٪ من مفردات العينة أن زيادة حجم المديونية في هيكل التمويل خاصة المديونية بالدولار كانت أهم الأسباب التي عجلت بالتعثر.

أغلب الشركات المتعثرة بدأت بتقديرات متواضعة لإجمالي التكاليف الاستثمارية وتوصيات بالاعتماد على هيكل تمويل تصل فيه نسبة الديون إلى ٥٠٪ من إجمالي هذه التكلفة، وبمجرد أن بدأ التنفيذ.. ظهر الاختلاف بين التقديرات والواقع إذ وصلت التكاليف الاستثمارية الفعلية في بعضها إلى عشرة أضعاف التكاليف المقدرة.

فوجيء بعض المؤسسين بهذا الواقع وعجزوا بطبيعة الحال عن مواجهة الزيادة من خلال زيادة قاعدة الملكية ف لجأوا إلى الاقتراض التدريجي ومن مؤسسات متعددة للإقراض<sup>(١٩)</sup>. ومع غياب التنسيق وتبادل المعلومات بين مؤسسات الإقراض.. والاندفاع في منح الائتمان من بعض هذه المؤسسات دون دراسة جادة لظروف طالب الائتمان، تكون العديد من هذه الشركات ولديه هيكل للتمويل تمثل فيه قاعدة الملكية نسبة ضئيلة تتراوح ما بين ١٠٪ إلى ٣٠٪ في أغلب الشركات (راجع الجدول ١٢ ملحق ١).

نتقل بعد ذلك إلى الفرض الثالث والذي يرجع التعثر إلى عجز الملاك والدائنين (وأهمهم البنوك) عن اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة.

يؤكد ٨٥٪ من مفردات العينة أو أصحاب المشروع خاصة المؤسسين يتحملون مسؤولية كبيرة عما حدث لهذه الشركات إذ أنهم أقدموا على مشروعات تفوق في حجمها واحتياجاتها التمويلية قدراتهم، وكان بعضهم يعلم تماماً أنه سوف يعجز عن توفير الزيادات التي قد تطلب في رأس المال، غير أنهم يرجعون هذا إلى ضعف الخبرة السابقة وإلى تغير أسعار

لا يتحملوا مسؤولية التقصير في التعرف على الظروف المصاحبة حتماً للإنشاء والتشغيل، فالتغيرات في قيمة الجنيه المصري.. كانت متوقعة وأى باحث ناشئ كان يعلم تماماً أن الجنيه المصري لابد أن تنخفض قيمته سنوياً قبل العملات الأخرى بمعدل يقترب من الفرق بين معدل التضخم في مصر.. ومتوسط معدل التضخم في البلدان التي نتجر معها.. أما الإعفاءات الجمركية التي يدعى البعض أنها لم تمنح لهم رغم توقعاتهم المؤكدة للحصول عليها.. فأى استشاري ذو خبرة ولو محدودة يعلم تماماً أن النصوص الواردة في القانون ٤٣ لعام ١٩٧٤ والخاصة بالإعفاءات الجمركية، جعلت هذه الإعفاءات جوازية ومتركب تحديد لها لظروف كل مشروع والأصناف التي يتم استيرادها وتوافرها هذه الأصناف في الأسواق المحلية من عدمه، أما بالنسبة للفرقة بين المشروعات في أسعار الطاقة فهو أمر معلن وسياسة ثابتة لم تتغير منذ أن صدر قانون الاستثمار عام ١٩٧٤. الأمر كذلك بالنسبة للاتجاهات التضخمية وموقف البنية الأساسية وكفاءة الخدمات الأساسية اللازمة للمشروعات. الجزء الوحيد في الظروف السيادية التي يمكن الموافقة على أنها كانت مفاجئة للمستثمر.. هي تدخل أجهزة الرقابة وتجاوزها للصلاحيات الممنوحة لها.

ويبدو أن هذا التجاوز قد تم في بعض الحالات ونتيجة لممارسات فردية من بعض العاملين في أجهزة الرقابة. غير أن الاستقصاء لم يعط مثالا واحداً على وجود علاقة سببية بين تدخل أجهزة الرقابة وعدم قدرة بعض الشركات على سداد ديونها.. أو تحميلها لخسائر متتالية لعدة سنوات مالية متتالية.

التكلفة على المستهلك الأخير. وقد انعكس هذا بطبيعة الحال على قدرة هذه الشركات على تحقيق الأرباح المتوقعة.. بل أدى إلى تحمل الكثير منها إلى خسائر متلاحقة. تاسعاً: أدى ضعف الخدمات الأساسية المعاونة للاستثمار في مراحله الأولى وأهمها الخدمات الاستشارية وخدمات التسويق بمعناه الشامل (النقل - التخزين - تقديم المنتجات إلى المستهلكين - التوزيع) إلى أخطاء في التنبؤ باقتصاديات بعض المشروعات، وأخرى في اختيار المواقع المناسبة للبيع الأخر وتأخر في التنفيذ عن المدد المقدرة وبالتالي زيادة حجم الاستثمارات، وضعف جهود البيع عن أن تحقق أرقام الإيرادات المتوقعة<sup>(١٨)</sup>.

يبدو هذا الحصر للظروف السيادية التي ساعدت على تعثر الشركات المشتركة شاملاً، إذ لم تختلف عليه المقررات المستقصة سواء من الشركات المتعثرة.. أو البنوك صاحبة المصلحة في معالجة التعثر.

غير أن الأمر الغريب حقاً.. هو القول بأن هذه الظروف السيادية كانت مفاجئة لأصحاب هذه المشروعات أي أنهم توقعوا عند اتخاذ قرار الاستثمار توافر ظروف معينة ثم فوجئوا بتغير هذه الظروف بعد بدء تنفيذ المشروعات.

هذا القول مرفوض تماماً من قبل أي باحث منصف (رغم أنه قول مصدق في الصحف)، فلو رجعت هذه الظروف السيادية واحدة تلو الأخرى.. لتبين أنها جميعاً كانت معروفة، غير أن أصحاب المشروعات أو مستشاريهم لم يبذلوا الجهد للتعرف عليها وحينما فوجئوا بوجودها.. ادعوا أنها ظروف جديدة عليهم حتى

الأصول وبالتالي التكاليف الاستثمارية نتيجة طول فترة الانشاء .

المؤسسات المصرفية كانت أكثر شجاعة ، إذ تعترف أن المشكلة قد وصلت إلى هذا الحجم ( ١٢٥ عميلاً في القطاع الاستثماري متعثر في سداد التزاماته وأرصدة متعثرة لهؤلاء وصل إجمالها ١٣٠٠ مليون جنيه<sup>(٢٠)</sup> بسبب أداء بعض وحدات الجهاز المصرفي والذي تمثل في ضعف المعلومات المتجمعة من العملاء ، وعدم العناية بالتعرف على استخدامات القروض والمصادر الممكنة مستقبلاً للسداد ، وتغليب هدف الربح على المخاطرة ، وعدم كفاية الضمانات المقدمة ، ومنح تسهيلات قصيرة الأجل لمواجهة استخدامات لا تسمح بالسداد في الأجل القصير والسماح في بعض الحالات باستخدام القرض مرة واحدة في حين قد يتطلب الأمر مراقبة التنفيذ والصرف على دفعات وعدم كفاءة الأساليب المستخدمة بمتابعة استخدامات القروض ، وأخيراً عدم اتخاذ القرار المناسب عند ظهور بوادر التعثر .

• أما بالنسبة للفرض الرابع والذي يرجع التعثر إلى عدم سلامة التقديرات الواردة في دراسات الجدوى التي أعدت لتبرير إقامة هذه الشركات .

فيؤكد البعض أن شركاتهم المتعثرة قد أقيمت بدون دراسة جادة ولكن القرار اتخذ عن قناعة لدى المؤسسين بأن فكرة معينة يمكن أن تنفذ من خلال إقامة شركة لها ( ١٢٪ ) ، يرى البعض الآخر أن دراسات الجدوى التي أعدت كانت ضعيفة في مستواها من الناحية الفنية فاشتملت على تأكيدات لأرقام مبالغ فيها للمبيعات ، وأغفلت مكونات فنية للمشروعات وأخطأت في حساب عناصر التكاليف الاستثمارية ( ٥٠٪ من المفردات ) غير أن الجميع على قناعة كاملة بأن تنفيذ أغلب هذه المشروعات قد تم بعد فترة من إعداد دراسة الجدوى ( وصلت عدة سنوات في بعض الحالات ) ولم يتم تحديث الدراسة

قبل بدء التنفيذ وبالتالي جاءت الأرقام الفعلية مغايرة تماماً لما جاء في دراسة الجدوى . يبدو واضحاً من تحليل إجابات القيادات في هذه الشركات والمؤسسات المصرفية أن هناك قناعة بعدم إلقاء اللوم على دراسات الجدوى كمنهج ولكنهم يؤكدون أن المسئولية تقع على المستوى الضعيف لهذه .. الدراسات وتقصير الإدارة في تقييم ما جاء بها وإعمالها في تحديث ما تضمنته من معلومات .

الفرض الخامس ، تعذر التأكد من وجوده ، إذ لم تحدث تغيرات فجائية في السوق المصرية أو في العوامل المحددة للطلب والعرض لكثير من السلع ، غير أن الملفت للنظر أن عدداً كبيراً من القيادات يردد دائماً أن التغيرات التي حدثت في السوق المصرية ( نقص الطلب العام واشتداد المنافسة ) كانت أحد الأسباب الرئيسية للتعثر . أرقام الاستهلاك ( بالأسعار الثابتة ) تؤكد العكس إذ تزايد الطلب الإجمالي على جميع السلع التي تشكل بنوداً ثابتة في ميزانية الأسرة المصرية خلال سنوات ١٩٨٤ - ١٩٨٨ . غير أن البعض على قناعة بأن نقص مبيعات هذه الشركات عن الأرقام المقدرة يرجع إما إلى المغالاة في التقديرات التي وضعت لهذه المبيعات وخاصة أن البعض أكد عند إنشائه أنه قادر على تحقيق الجزء الأكبر من مبيعاته في أسواق التصدير ، دون أن يكون على قناعة حقيقية بذلك ( ٥٠٪ من مفردات العينة ) .

الفرض الأخير ، يرجع سبب التعثر إلى الخبرة المحدودة للكوادر التي تسلمت إدارة الشركات خلال فترة التنفيذ ، هذا ما أكدته غالبية مفردات العينة ( ٩٠٪ ) يبدو أن هذا التأكيد راجع إلى سببين : أولهما ، أنه يلقي بمسئولية التعثر على جيل سابق غير موجود حالياً في معظم هذه الشركات ولا فائدة من ملاحظته .

والثاني ، أن النتائج التي تحققت فعلاً سواء في شكل : مدة تنفيذ المشروعات أو التكلفة الاستثمارية ، أو أرقام الإيرادات

السنوية أو أرقام المصروفات السنوية تؤكد أن سلسلة من الأخطاء قد ارتكبت ، ومن المفضل أن ترجع هذه الأخطاء إلى ضعف الخبرة ، وأن يستبعد سوء الفية عند تقييم الظروف التي صاحبت هذه الأخطاء .

نتائج وتوصيات الدراسة :

تؤكد الدراسة التحليلية لنتائج أعمال الشركات المشتركة مع القطاع العام والتي انشئت خلال الفترة ما بين ١٩٧٥ - ١٩٨٨ ودخلت مرحلة التشغيل أن التجربة غنية بالدروس المفيدة لجميع الباحثين والممارسين مستقبلاً ، يمكن إيجاز هذه الدروس فيما يلي :

أولاً : لا غبار إطلاقاً على تكوين الشركات المشتركة مع القطاع الخاص المصري أو الأجنبي ، غير أن المشاركة لا بد أن يكون لها مبررات قوية ، أهم هذه المبررات هو استفادة المشروع الجديد الذي سيتم إنشاؤه من المزايا النسبية التي تتوافر لكل من الطرفين ، وأن يصير التأكد من هذه المزايا قبل الانشاء ، الأمثلة كثيرة لهذه المزايا ، بأن يكون لدى القطاع العام موارد معطلة يمكن استغلالها من خلال المشروع الجديد ( خطوط إنتاج وأراض - عمالة - مخازن أسطول نقل ومرافق بها فائض إلخ ) أو أن يكون القطاع العام مستخدماً لإنتاج المشروع الجديد أي قادر على خلق طلب على إنتاج المشروع الجديد . من ناحية أخرى ، قد يكون للشريك في القطاع الخاص مزايا نسبية يلتزم بتقديمها مثل حق المعرفة وطرق التصنيع الحديثة ، الاسم التجاري القدرة الفائقة على التسويق في الخارج ، أنظمة العمل المتطورة والتي يمكن أن تساهم حتماً في ترشيد الموارد وتخفيض التكاليف .

بعبارة أخرى ، المطلوب عند بحث اقتراح إقامة المشروع المشترك أن يتأكد الطرف المصري أنه سيجقق نتائج أفضل من خلال هذه المشاركة عما إذا انفرد بإقامة المشروع وحده .

ظاهرة تستحق الدراسة ، غير أن الصحيح أيضاً هو أن الاستفادة من الدروس السابق سردها يمكن أن يؤدي إلى تحجيم هذه الظاهرة .

## الشركات المشتركة المتعثرة في مصر دراسة تحليلية لحجم المشكلة وأسبابها ومقترحات لمعالجتها

**ثامناً :** لا يوجد علاج شامل لقضية التعثر ، غير أن البيانات المتاحة تؤكد أن الطرف الذي يتحمل أكبر الضرر هو البنوك الوطنية إذ تمثل أموالها ما يقرب من ٥٠ ٪ من إجمالي الأموال المستثمرة في هذه الشركات ، وعلى ذلك يجب أن تقوم هذه بدور إيجابي في التعامل مع هذه الظاهرة ويقصد بالدور الإيجابي أن يتولى خبراءها دراسة موقف كل شركة وصياغة الحلول المناسبة لها وفرض هذه الحلول خاصة في الحالات التي ستجد مقاومة من قبل اصحاب قاعدة الملكية .

**تاسعاً :** يبدو أن الحل سوف يتجه نحو تخفيض قيمة الأصول وبالتالي التنازل عن جزء من رأس المال والديون ، أغلب المشروعات المتعثرة لديها خسائر متراكمة ، والقيمة الفعلية للأصول أقل بكثير من القيمة الدفترية ، وبالتالي يجب أن يعاد تقييم هذه الأصول بقيمتها الحقيقية ، وأن يخفض رأس المال والخصوم بالشكل الذي يتفق مع قيمة الأصول الحقيقية .

**عاشراً :** إذا فرض الحل في كثير من هذه الحالات ضياع جزء من الأموال التي استثمرتها الأطراف ( ملاكا ودائنين ) فإن من الضروري للمحافظة على ما تبقى وتعويض الخسائر السابقة ، أن يتم اختيار إدارة جديدة لأغلب هذه المشروعات ، إدارة قادرة على تحقيق الربح وتقوية المركز المالي . شرط أساسي لنجاح هذه المشروعات بعد إعادة تنظيم موقفها المالي ، هو تغيير الإدارة وأن يكون هذا التغيير جذرياً ومؤثراً .

السنوية نتيجة انخفاض سعر الجنيه المصري فإذا اضطرت إلى تمويل شراء جزء من أصولها بالنقد الأجنبي ( المعدات والآلات المستوردة ) فيجب أن تنشئ منذ البداية صندوق لتغطية مخاطر سعر الصرف وأن يمول هذا الصندوق من احتياطي خاص ، وأن تحسب الأسعار للمنتجات النهائية بعد إعادة تقدير الإهلاك وفقاً للأسعار الفعلية السنوية للأصول الثابتة بالجنيه المصري .

**سادساً :** يتحتم أن نلفت نظر المستثمرين إلى ضرورة العناية بدراسات الجدوى التي تعد للمشروعات ، وتقصد بهذه العناية أن تكون التقديرات الواردة بها مبنية على معلومات مدققة عن الأسواق المحلية والعالمية ، وبيانات واقعية من مصادر التوريد عن تكاليف الانشاء ، ودراسة جادة لعناصر المصروفات السنوية مبنية على خبرة وتجارب المشروعات القائمة فعلاً .

**سابعاً :** يجب ألا يؤدي العرض الذي جاء بهذه الدراسة لحجم الخسائر التي تحققت في المشروعات المتعثرة وحجم الديون التي توقفت عن سدادها ، إلى التقليل من قدرتنا على إقامة المشروعات الناجحة ، فإلى جانب العدد الذي تم حصره من الشركات الفاشلة ( ٧٣ شركة ) يوجد عدد أكبر يقترب من ضعفه يمثل شركات ناجحة . من بين هؤلاء أيضاً شركات تحقق معدلات عالية للعائد على المال المستثمر . صحيح أن عدد الشركات المتعثرة كبير إذا قورن بإجمالي عدد الشركات المشتركة ، صحيح أيضاً أن التعثر استمر لعدة سنوات بحيث أصبح

**ثانياً :** يجب أن ندقق في اختيار الشريك للتأكد من قدرته وسمعته المالية قبل توقيع عقد التأسيس . تقييم التجربة يؤكد أن التكاليف الاستثمارية الفعلية ( وبالتالي اقتصاديات المشروعات المتعثرة ) اختلفت كثيراً عن التكاليف الاستثمارية التقديرية بسبب طول فترة الانشاء وأن هذه الأخيرة قد طالت لضعف القدرة المالية للمؤسسين وعجزهم عن تنفيذ البرنامج المالي أثناء فترة الانشاء .

**ثالثاً :** يتحتم قبل دعوة المؤسسين لإقامة المشروع أن يوضع برنامج زمني تفصيلي للتنفيذ ، وألا ييخل أصحاب فكرة المشروع في الاتفاق على إعدادة والصرف على حياة المعلومات التي تضمن دقته ، يجب أيضاً أن يصاحب إعداد برنامج التنفيذ صياغة تفصيلية لخطة التمويل محدداً فيها الأموال المطلوبة ومواعيد طلبها ، وأن تكون درجة التأكيد عالية بالنسبة لتوافر التمويل المطلوب .

**رابعاً :** يجب ألا تنفرد إحدى الشركات بإدارة التنفيذ وأن يوكل بهذه المهمة إلى كفاءات يتم اختيارها من لديهم خبرة بهذا النوع من الأعمال ، وأن تتحدد مسئولية هؤلاء عن مواعيد التنفيذ وتكاليفه . إن التكاليف الاستثمارية للمشروع وبالتالي جدواه تتحدد خلال فترة الانشاء ، وبالتالي إذا غابت الكفاءة خلال هذه الفترة غاب احتمال الجدوى بعد تشغيل المشروع .

**خامساً :** يجب على المشروعات التي ستقام للإنتاج والتسويق في الأسواق المحلية ألا تلجأ إلى تمويل استثماراتها بالنقد الأجنبي وإلا تعرضت باستمرار إلى مخاطر الزيادة المستمرة في أعبائها

إجمالي الأموال المستثمرة وتوزيعها قطاعيا

جدول رقم (١)

( القيمة بالمليون جنيه )

القطاع	١٩٨٧		١٩٨٨	
	إجمالي الأموال المستثمرة	الوزن النسبي %	إجمالي الأموال المستثمرة	الوزن النسبي %
الزراعة والأمن الغذائي	٤٧٤	١,٢	٥٤٦	١,٣
التشييد والإسكان	١٦٦٢	٤,١	١٩٥٨	٤,٤
الصناعة	٤٨٠٣	١١,٨	٥٣٧١	١٢,٣
الطاقة والبترو	٦٤٦	١,٦	٧٧٧	١,٨
النقل	١٠٢٨	٢,٥	١٠٨٧	٢,٥
السياحة	٩٠٠	٢,٢	١٣٥٧	٣,١
التجارة الداخلية والخارجية	١٣١٧	٣,٣	٨٨٦	٢,٠
الخدمات وأخرى	١١٩	,٣	١٠١	,٢
إجمالي القطاعات بدون البنوك والتأمين	١٠٩٤٩	٢٧,٠	١٢٠٨٣	٢٧,٤
البنوك	٢٩٥١٩	٧٢,٦	٣١٨٧٦	٧٢,٢
التأمين	١٧٤	,٤	١٩٤	,٤
إجمالي البنوك والتأمين	٢٩٦٩٣	٧٣,٠	٣٢٠٧٠	٧٢,٦
الإجمالي العام	٤٠٦٤٢	١٠٠	٤٤١٥٣	١٠٠

مصار الأموال المستثمرة ( إجمالي الخصوم )

جدول رقم (٢)

( القيمة بالمليون جنيه )

المصدر	القطاعات السلعية والخدمية		البنوك والتأمين		جملة	
	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨
رأس المال	١٢٨٢	١٩٣٧	٥١١	٦٧٣	١٨٩٤	٢٦١٠
قطاع عام	٨٩١	١٢٢٨	٧٦٠	٩٤٦	١٦٥١	٢١٧٤
قطاع خاص	٣٩٤	٥٩٤	٥٩٤	١١٢٦	٩٨٨	١٧٢٠
احتياطات وأرباح مرحلة	١٠٤٤	١٥٣١	٢	٤٠	١٠٤٦	١٥٦٤
مخصصات إهلاك	١٤٦	٣٥٢	١١٤٣	١٩٤٧	١٥٨٩	٢٢٩٩
مخصصات أخرى	(٧٢٢)	(١٢٣٣)	(٤٨)	(١٣٧)	(٧٧١)	(١٣٧٣)
العجز المرحل						
قاعدة الملكية	٣٠٣٥	٤٣٩٩	٢٩٦٢	٤٥٩٥	٦٣٩٧	٨٩٩٤
قروض طويلة الأجل	٤٢٦٥	٤٢٧١	٢٧	٩١	٤٣٠٢	٤٣٦٢

المصدر	القطاعات السلمية والخدمية		البنوك والتأمين		إجمالي	
	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨
بنوك دائنة	١٤٣١	١٥٣٦	٦٤٩٨	٦٩٠٤	٧٩٢٩	٨٤٤٠
دائنين وحسابات دائنة	١٨١٨	١٨٧٧	٢٠١٩٦	٢٠٤٨٠	٢٢٠١٤	٢٢٣٥٧
إجمالي القروض والديون	٧٥٣٤	٧٦٨٤	٢٦٧٣١	٢٧٤٧٥	٣٤٢٤٥	٣٥١٥٩
إجمالي عام	١٠٩٤٩	١٢٠٨٣	٢٩٦٩٣	٣٢٠٧٠	٤٠٦٤٢	٤٤١٥٣

### حصة الأشخاص العامة في رموس اموال الشركات المشتركة

جدول رقم (٣) ( القيمة بالمليون جنيه )

القطاعات	رأس المال المدفوع		مساهمة الأشخاص العامة		نسبة المساهمة	
	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	% ١٩٨٧	% ١٩٨٨
الزراعة والأمن الغذائي	١٢١	١٣٥	٥١	٥٨	٤٢,٢	٤٢,٨
التشييد والإسكان	٣٩٣	٤٢١	١٨٩	٢٠٤	٤٨,٠	٤٨,٦
الصناعة	٦٩٢	١٣٢٢	٤٥٨	٨٧٢	٦٦,١	٦٥,٩
الطاقة	٧٠	٩٤	٤٨	٦٣	٦٨,٠	٦٧,٠
النقل	٢٨٦	٣٥٥	٢٦١	٣٢٨	٩١,١	٩٢,٠
السياحة	٣٤٢	٤٩٢	١٥٩	٢٢٠	٤٦,٤	٤٤,٧
التجارة الداخلية والخارجية	٢٢٢	٢٩٦	١٨٥	١٥٧	٥٧,٧	٥٣,١
الخدمات وأخرى	٤٨	٥٠	٣٢	٣٥	٦٧,٣	٧٠,٦
الإجمالي بدون البنوك والتأمين	٢٢٧٤	٣١٦٥	١٣٨٣	١٩٣٧	٦٠,٨	٦١,٢
البنوك	١٢٥٤	١٦٠١	٥٠٢	٦٦٣	٤٠,١	٤١,٤
التأمين	١٧	١٨	٩	١٠	٥٢,٩	٥٣,١
إجمالي البنوك والتأمين	١٢٧١	١٦١٩	٥١١	٦٧٣	٤٠,٢	٤١,٦
إجمالي عام	٣٥٤٥	٤٧٨٤	١٨٩٤	٢٦١٠	٥٣,٤	٥٤,٦

### نتائج أعمال الشركات المشتركة

جدول رقم (٤)

( القيمة بالالف جنيه )

القطاعات	الأرباح		الخسائر		صافي النتيجة	
	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨
الزراعة والأمن الغذائي	١٧٣٠٩	١٨٨٩٥	٤٤١٨١	٥٢٠١٩	(٢٦٨٧٢)	(٣٣١٢٤)
التشييد والإسكان	٢٤٠٨٢	٤١٦٠٠	٢٩٢٤٣	٥٦٤٢١	(١٥٢٦١)	(١٤٨٢١)

القطاعات		الأرباح		الخسائر		صافي النتيجة	
		١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧
المصناعات		٧٩٨٣٧	٤٠٣٧٣	١٨١٩٥٥	٢٧٦٢٢١	(١٩٦٣٨٤)	(١٤١٥٨٢)
الطاقات		٧١١٠٥	٦٢٣٣٠	١١٩٨	٦٠٦	٧٠٤٩٩	٦١١٣٢
النقل		٤٠٤٣٣	٢٤٨٤٩	١٩٢٤٤	٣٤٢٩٦	٦١٢٧	٥٦٠٥
السياحة		٢٧٧٥٢	١٥٣٠٣	١٩٨٢٤	٣٩٧٦٠	(١٢٠٠٨)	(٤٥٢١)
التجارة الداخلية والخارجية		١٠٠٥٤	١١٦٣٩	١٠٦٠٢	٦٧٤٨	٣٣٠٦	١٠٣٧
الخدمات وأخرى		٢٨٥٤	١٦٢٧	٤٥٦٢	٦٨٣	٢١٧١	(٢٩٣٥)
الإجمالي بدون البنوك والتأمين		٢٩٢٥٢٠	١٩٧٥١٢	٣٢٠٩٠٩	٤٦٦٧٥٤	(١٧٤٣٣٤)	(١٢٣٣٩٧)
البنوك		١٧٢٢٧٣	١٥٣٧١٠	٤٢٩٤٧٣	٨٩٤٢٧	٨٢٨٤٦	(٢٧٥٧٦٣)
التأمين		٣٤٣١	٣٧٠٨	—	—	٣٤٣١	٣٧٠٨
إجمالي البنوك والتأمين		١٧٥٧٠٤	١٥٧٤١٨	٤٢٩٤٧٣	٨٩٤٢٧	٨٦٢٧٧	(٢٧٢٠٥٥)
إجمالي عام		٤٦٨ ٢٢٤	٣٥٤.٩٣٠	٧٥٠ ٣٨٢	٥٥٦.١٨١	(٨٧٩٥٧)	(٣٩٥٤٥٢)

### الوزن النسبي لنتائج أعمال الشركات المشتركة

جدول رقم (٥)

القطاعات		الأرباح		الخسائر		صافي النتيجة	
		١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧
الزراعة والأمن الغذائي		٤,٠	٤,٩	٩,٤	٥,٩	٣٧,٧	(٦,٨)
التشييد والإسكان		٨,٩	٦,٨	١٠,١	٥,٣	(١٦,٩)	(٣,١)
الصناعات		١٧,١	١١,٤	٤٩,٧	٢٤,٣	(٢٢٣,٣)	(٢٥,٨)
الطاقات		١٥,٢	١٧,٥	٠,١	٠,٢	٨٠,٢	١٥,٤
النقل		٨,١	٧,٠	٦,٢	٢,٦	٧,٠	١,٤
السياحة		٥,٩	٤,٣	٧,١	٢,٦	(١٣,٧)	(١,١)
التجارة الداخلية والخارجية		٢,٢	٣,٢	١,٢	١,٤	٣,٨	٠,٢
الخدمات وأخرى		٠,٦	٠,٥	٠,١	٠,٦	٢,٥	(٠,٧)
الإجمالي بدون البنوك والتأمين		٦٣,٥	٥٥,٧	٨٣,٩	٤٢,٨	(١٩٨,١)	(٣١,٢)
البنوك		٣٦,٨	٤٢,٣	١٦,١	٥٧,٢	٩٤,٢	(٦٩,٧)
التأمين		٠,٧	١,٠	—	—	٣,٩	٠,٩
إجمالي البنوك والتأمين		٣٧,٥	٤٤,٣	١٦,١	٥٧,٢	٩٨,١	(٦٨,٨)
إجمالي عام		١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠

## إجمالي الأصول لعام ١٩٨٨

جدول رقم (٦)

( القيمة بالآلاف جنيه )

م	القطاع	أصول ثابتة	مشروعات تحت التنفيذ	استثمارات مالية وأقراض طويلة الأجل	مخزون	مدينون بآرصدة مدينة	بنوك	خسائر مرحلة	الإجمالي
١	الزراعة والأمن الغذائي	٣٢٧٤٦٣	١٦٦٦١	٤١١١	٧٢٤١٩	٧٦٠١٦	٤٩٦٠٠	١٨٢٢٩٩	٧٢٨٥٦٩
٢	التشييد والتعمير والإسكان	١١٩٦٦٥٧	١٩١٨٣٧	١٩٨٣٥	٢١٨٨٢٤	٢١٠٩٠٧	١١٩٥١٣	١١٩٠٤٩	٢٠٧٦٦٢٢
٣	الصناعة	٣٨٢٥٥٢٣	٦١١٤٠	١٨٤٠٩	٧٣٩٢٨٣	٢٨٠٠٠٦	٤٤٦٩٥٧	٥٩٣٣٩٧	٥٩٦٣٧١٥
٤	الطاقة	٣٩٦٣٦٤	٢١٦٦٥	—	٦٥٩٧١	٩٣٦١٤	١٩٩٥٥٢	٢٤٨٥	٧٧٩٦٥١
٥	النقل	٨٣٩٩٥٢	٦٩	١١٤٠	١٧٢٨٠	٥٠٧٨٢	١٧٨٠٢٧	١١٠٩٨٨	١١٩٨٢٣٨
٦	السياحة	١١٠٠٢٦٠	٧٨٨٠٥	١٢١٩٧	٤٧١٥	٧٢٩٨١	٨٧٦٩٠	١٦٦٨٢٧	١٥٢٣٤٧٥
٧	التجارة الداخلية والخارجية	١٧٦٦١٩	٩٧٩٧٦	٢٦٤٥٢٣	٥٢٨٢	١٤٧٣٩٨	١٩٤٦٢٠	٣٧٠٢٩	٩٢٣٤٤٨
٨	الخدمات وأخرى	٤٩١٠٤	١٠١٥	٨٩٠٦	٧٦٠١	١٧٧٤٧	١٦٣٤٣	٢٤٨٣٥	١٢٥٥٥١
	الإجمالي بدون البنوك والتأمين	٧٩١١٩٤٢	٤٦٩١٦٨	٣٢٩١٢١	١١٣١٣٧٦	٩٤٩٤٥١	١٢٩٢٣٠٢	١٢٣٥٩٠٩	١٢٣١٩٢٦٩
٩	البنوك	٣٢٢٩٢٥	٨٠٧٦١	١٦٣١٨٥٧١	٧٧٠٠٩	١٦٠٥٦٨٨	١٣٤٧٠٨٤٤	١٣٧٧٠٥	٣٢٠١٣٥٠٨
١٠	التأمين	١٢٧٩٣	١١٨	٢٣٢٤٧	—	٦٢٩٣٤	٩٤٧٤٢	—	١٩٣٨٦٠
	إجمالي البنوك والتأمين	٣٢٥٧١٨	٨٠٩٠٩	١٦٣٤١٨١٨	٧٧٠٠٩	١٦٦٨٦٢٢	١٣٥٦٥٥٨٧	١٣٧٧٠٥	٣٢٢٠٧٣٦٨
	إجمالي عام	٨٢٤٧٦٦٠	٥٥٠٠٧٧	١٦٦٧٠٩٢٩	١٢٠٨٣٨٥	٢٦١٨٠٧٣	١٤٨٥٧٨٨٩	١٣٧٣٦١٤	٤٥٥٢٦٦٢٧

## مصادر الأموال إجمالي الخصوم لعام ١٩٨٨

جدول رقم (٧)

( القيمة بالآلاف جنيه )

م	القطاع	رأس المال	احتياطيات	مخصصات أملاك	مخصصات أخرى	قروض طويلة الأجل	بنوك	دائنون	أرباح مرحلة	الإجمالي
١	الزراعة والأمن الغذائي	١٣٥٤٣٢	٣٦٤٧١	١٠٣٢٤٠	٢٣١٠٠	١٩٩٥٧٩	١٢٠٨١١	١٠٣١٨٩	٦٦٤٧	٧٢٨٥٦٩
٢	التشييد والتعمير والإسكان	٤٢١١٩٣	٨١٨٦٩	١٨٦٤٠١	٣٦٢٤١	٧٤٠٧٣٤	٢٦٠٢٨٢	٢٣٥٠٨٢	١٤٨١٩	٢٠٧٦٦٢٢
٣	الصناعة	١٣٢٢٠٢٦٣	١٠٥٧٦٨	١٢٩٦٦٧	١٢٧١٠١	١٩٨٤٠٩٤٢	٩٣٢٠٢٩٥	٨٢٠٨١٤	٢٠٨٦٥	٥٩٦٣٧١٥
٤	الطاقة	٩٣٩٤٧	١٢٢٤١٢	٢٣٩٨٢١	٥١٨١١	٨٣٢٢٣	١٠٩٤٣	١٦٧٠٦٣	١٠٤٣٢	٧٧٩٦٥١
٥	النقل	٣٥٤٩١٠	١١٨٤٧٧	١٨٠٧١٦	٢١٣٧٩	٢٨٦٧٩١	١٠٨٤٦١	١٢٥٥٦٦	١٨٨٨	١١٩٨٢٣٨
٦	السياحة	٤٩١٨٩٠	٢٠٩٨٢	١٥١١٢٨	٢٨٧٣١	٦٧٧٢٣٩	٢١٢٦١	١٠٦٥١٢	٥٧٣١	١٥٢٣٤٧٥
٧	التجارة الداخلية والخارجية	٢٩٥٦٨٧	٣١٢٢٩	١١٢٩٥	٤٨٨٧٠	٢٩٦١٥٤	٦٦٠٧٧	١٧٢٩٢٩	١٠٩٧	٩٢٣٤٤٨
٨	الخدمات وأخرى	٤٩٧٨٣	٤٦٣٤	١١٥٠٥	٥٢٧٤	٢١٨٣	٤٧٠٢	٣٦٨٧٤	٥٩٦	١٢٥٥٥١
	إجمالي بدون البنوك والتأمين	٢١٦٥١٠٥	٥٢١٨٤٢	١٥٢٤٠٢٣	٢٥٢٥٠٧	٤٢٧٠٨٤٤	١٥٣٥٨٢٢	١٨٧٧٠٤١	٧٢٠٧٥	١٢٣١٩٢٦٩
٩	البنوك	١٦٠١١٧٦	١٠٦٢١٠٤	٢٨٥٠٢	١٨٨٣٢٢٠	٩١٣٦٦	٦٩٠٢٩٦٣	٢٠٤٠٢٠٩٣	٢٠٠٨٤	٣٢٠١٣٥٠٨
١٠	التأمين	١٨١٠٠	٢٣٠٧٤	١٦٣٦	٦٣١٥٧	...	...	٧٦٨٥٩	١٠٣٤	١٩٣٨٦٠
	إجمالي البنوك والتأمين	١٦١٩٢٧٦	١٠٩٥١٧٨	٤٠١٢٨	١٩٤٦٣٧٧	٩١٣٦٦	٦٩٠٢٩٦٣	٢٠٤٧٩٩٥٢	٣١١١٨	٣٢٢٠٧٣٦٨
	إجمالي عام	٤٧٨٤٢٨١	١٦١٧٠٢٠	١٥٦٤١٦١	٢٢٩٨٨٨٤	٤٣٦٢٢١٠	٨٤٣٩٧٩٥	٢٢٣٥٦٩٩٣	١٠٣١٩٣	٤٥٥٢٦٦٢٧

نصيب الأشخاص العامة في أرباح وخسائر الشركات المشتركة

جدول رقم (٨)

( القيمة بالآلاف جنيه )

القطاعات	الشركات الربحية			الشركات الخاسرة		
	قيمة المساهمة	قيمة الربح	نسبة الربح %	قيمة المساهمة	قيمة الخسارة	نسبة الخسارة %
الزراعة والأمن الغذائي	٢٩٧٠١	٤١٧٤	١٥,٧	٢٨٢١٨	١٧٢٤٢	٦١,١
التشييد والإسكان	١٦٩٤٨٣	٢٥١٨	١٥,٦	٤٠٠٤٨	١٥٦٧٣	٣٩,٢
الصناعة	٣٥١٠٣٢	٣٤٩٨٧	٩,٨	٥١٥٦٠٥	١٦٧٤٤١	٣٢,٥
الطاقة	٦٢٢٥٧	٥٥٢٨٠	٨٩,٠	٥٧٠	٢١٦	٣٧,٩
النقل	٣١٧٣٨٢	٣٦٥٧٠	١١,٥	١٠٧٥٧	٣٣٥٦٠	٣١٢,٠
السياحة	١٣٤٥٢٨	١٤٧٠٧	١٠,٩	٨٥٤١٧	١٨٦٩٤	٢١,٩
التجارة الداخلية والخارجية	١٣٩٢٥٦	٥٨٠٤	٤,٢	١٧٦٣٦	٣٩٦٩	٢٢,٥
الخدمات وأخرى	٣٤١١٥	١٦٣٦	٤,٨	١٠٣٢	٢٠٧	٢٠,١
الإجمالي بدون البنوك والتأمين	١٢٣٧٧٥٥	١٧٩٤٣٨	١٤,٥	٦٩٩٢٨٢	٢٥٧٠١٢	٣٦,٨
البنوك	٥٦٥١٣٧	٨٨٥٥٢	١٥,٧	٩٨٣٣٤	٢٤٢٥٧	٢٤,٧
التأمين	٩٦٠٦	١٤٩١	١٥,٥	—	—	—
إجمالي البنوك والتأمين	٥٧٤٧٤٣	٩٠٠٤٢	١٥,٧	٩٨٣٣٤	٢٤٢٥٧	٢٤,٧
إجمالي عام	١٨١٢٤٩٨	٢٦٩٤٨١	١٤,٩	٧٩٧٦١٧	٢٨١٢٦٩	٣٥,٣

معدل العائد على رأس مال الشركات المشتركة

جدول رقم (٩)

( القيمة بالآلاف جنيه )

القطاعات	صافي الفائض		رأس المال		معدل العائد على رأس المال	
	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧
الزراعة والأمن الغذائي	(٢٦٨٧٢)	(١١١٢٤)	١٢٠٥٩١	١٣٥٤٣٢	(٢٢,٣)	(٢٤,٤)
التشييد والإسكان	(١٥٢٦١)	(١٤٨٢١)	٣٩٣١٨٠	٤٢١١٩٣	(٣,٩)	(٣,٥)
الصناعة	(١١١٥٨٢)	(١٩٦٣٨٤)	٦٩٢٢٤٩	١٣٢٢٢٦٣	(٢٠,٥)	(١٤,٩)
الطاقة	٦١١٣٢	٧٠٤٩٩	٧٠١٩٤	٩٣٩٤٧	٨٧,١	٧٥,٠
النقل	٥٦٠٥	١١٢٧	٢٨٦٢٦٢	٣٥٤٩١٠	٢,٠	١,٧
السياحة	(٤٥٢١)	(١٢٠٠٨)	٣٤٢١٧٠	٤٩١٨٩٠	(١,٣)	(٢,٤)
التجارة الداخلية والخارجية	١٠٣٧	٢٣٠٦	٣٢١٣٣٧	٢٩٥٦٨٧	٠,٣	١,١
الخدمات وأخرى	(٢٩٣٥)	٢١٧١	٤٨١١١	٤٩٧٨٣	(٦,١)	(٤,٤)
الإجمالي بدون البنوك والتأمين	(١٢٢٣٩٧)	(١٧١١٣٤)	٢٢٧٤٠٩٤	٣١٦٥١٠٥	(٥,٤)	(٥,٥)
البنوك	(٢٧٥٧٦٣)	٨٢٨٤٦	١٢٥٣٧٠٧	١٦٠١١٧٦	(٢٢,٠)	٥,٢
التأمين	٣٧٠٨	٣٤٣١	١٧٢٠٠	١٨١٠٠	٢١,٦	١٩,٠

## الشركات المشتركة المتضررة في مصر دراسة تحليلية لهجوم المشكلة وأسبابها ومقترحات علاجها

القطاعات	صافي الفائض		رأس المال		معدل العائد على رأس المال	
	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨
إجمالي البنوك والتأمين	(٢٧٢٠٥٥)	٨٦٢٧٧	١٢٧٠٩٠٧	١٦١٩٢٧٦	(٢١,٤)	٥,٣
إجمالي عام	(٣٩٥٤٥٢)	(٨٧٩٥٧)	٢٥٤٥٠٠١	٤٧٨٤٢٨١	(١١,٠)	(١,٨)

نظراً لأن صافي نتيجة أعمال الشركات القائمة بالإنتاج في عام ١٩٨٨ خسائر . فقد كان من الطبيعي أن يكون معدل العائد على رأس المال سالباً ونسبته ١,٨٪ .

وباستبعاد أرباح قطاعي البنوك والتأمين التي بلغت نسبتها ٥,٣٪ من رأس المال نجد أن خسائر القطاعات الأخرى وصل معدلها إلى ٥,٥٪ من رأس مالها .

### معدل العائد على رأس المال ( الشركات الربحية )

جدول رقم (١٠)

( القيمة بالآلاف جنيه )

القطاعات	صافي الفائض		رأس المال		معدل العائد على رأس المال	
	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨
الزراعة والأمن الغذائي	١٧٣٠٩	١٨٨٩٥	٥٣٢٨٩	٦٤٤٦٩	٣٢,٥	٢٩,٣
التشييد والإسكان	٢٤٠٨٢	٤١٦٠٠	٣٢٨٧٨٤	٣١٢٧٥٢	٧,٣	١٣,٣
الصناعة	٤٠٣٧٣	٧٩٨٢٧	٢١٦٢٨١	٥٤٤٣٤٥	١٨,٧	١٤,٧
الطاقة	٦٢٣٣٠	٧١١٠٥	١٦٨٧٢٤	٩٢٦٤٧	٩٩,٧	٧٦,٧
النقل	٢٤٨٤٩	٤٠٤٢٣	٢٦٨٥٢٦	٣٤٢١٦٢	٩,٣	١١,٨
السياحة	١٥٣٠٣	٢٧٧٥٢	١٧٦٩٧٢	٢٩٤٠٧٥	٨,٦	٩,٤
التجارة الداخلية والخارجية	١١٦٣٩	١٠٠٥٤	٢٤٦٥٤٤	٢٥٤٨٠٤	٤,٧	٣,٩
الخدمات وأخرى	١٦٢٧	٢٨٥٤	٢٦٦١٤	٤٦٠٨٥	٦,١	٦,٢
الإجمالي بدون البنوك والتأمين	١٩٧٥١٢	٢٩٢٥٢٠	١٣٨٥٧٣٤	١٩٥١٣٣٩	١٤,٣	١٥,٠
البنوك	١٥٣٧١٠	١٧٢٢٧٢	٥٨٨٧٢٧	١١٧٩٩٧٦	٢٦,١	١٤,٦
التأمين	٣٧٠٨	٣٤٣١	١٧٢٠٠	١٨١٠	٢١,٦	١٩,٠
إجمالي البنوك والتأمين	١٥٧٤١٨	١٧٥٧٠٤	٦٠٥٩٢٧	١١٩٨٠٧٦	٢٦,٠	١٤,٧
إجمالي عام	٣٥٤٩٣٠	٤٦٨٢٢٤	١٩٩١٦٦١	٣١٤٩٤١٥	١٧,٨	١٤,٩

يوضح الجدول السابق معدل العائد على رأس المال للشركات الربحية فقط في عام ١٩٨٨ مقارنة لعام ١٩٨٧ .

— وقد بلغ المعدل المتوسط لجميع القطاعات نحو ١٤,٩٪ وباستبعاد قطاعي البنوك والتأمين يصبح المعدل المتوسط ١٥٪ بذلك مقابل ١٧,٨٪ ، ١٤,٣٪ في عام ١٩٨٧ .

— كانت أعلى نسبة لمعدل العائد على رأس المال في قطاع الطاقة ، حيث بلغت نحو ٧٦,٧٪ يليها قطاع الزراعة بنسبة ٢٩,٣٪ ، والتأمين بنسبة ١٩٪ في عام ١٩٨٨ .

توزيع الشركات الربحية على القطاعات  
وتحسب نسبة الربح إلى رأس المال

جدول رقم (١١)

القطاعات	شركات رابحة أكثر من ١٠٪		شركات رابحة من ٥٪ إلى ٥٠٪		شركات رابحة من صفر إلى ٥٪		الجملة	
	٨٧	٨٨	٨٧	٨٨	٨٧	٨٨	٨٧	٨٨
الزراعة	٨	٨	٤	٧	٤	٢	١٦	١٨
التشييد والإسكان	٦	١٠	٥	١	٥	٧	١٦	١٨
الصناعة	٢٠	٢٢	٢	٣	٤	٦	٢٦	٣١
الطاقة	٥	٥	—	—	—	—	٥	٥
النقل	٣	٤	١	١	١	٢	٥	٧
السياحة	٨	١٠	—	٢	٤	٣	١٢	١٥
التجارة الداخلية والخارجية	٤	٤	٢	٣	٧	٥	١٢	١١
الخدمات وأخرى	٦	٦	١	١	٣	٢	١٠	٩
البنوك	٢٩	٢٩	٦	٤	٦	٦	٤١	٣٩
التأمين	٣	٣	—	—	١	١	٤	٤
إجمالي عدد الشركات الربحية	٩٢	١٠١	٢١	٢١	٣٥	٣٥	١٤٨	١٥٧

الوزن النسبي لمصادر الأموال المستثمرة

جدول رقم (١٢)

المصدر	القطاعات السلعية والخدمية		البنوك والتأمين		جملة	
	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨
رأس المال	١٢,١	١٦,٠	١,٧	٢,١	٤,٧	٥,٩
قطاع عام	٨,١	١٠,٣	٢,٦	٢,٩	٤,١	٤,٩
قطاع خاص	٢,١	٤,٦	٢,٠	٢,٥	٢,٤	٢,٩
احتياطات وأرباح مرحلة	٩,٥	١٢,٦	—	٠,١	٢,٥	٣,٦
مخصصات إهلاك	١,١	٢,٩	٢,٩	٦,١	٣,٩	٥,٢
مخصصات أخرى	(١,٣)	(١٠,٢)	(٠,٢)	(٠,٤)	(١,٩)	(٣,١)
— العجز المرحل						
قاعدة الملكية	٢١,٣	٣٦,٢	١٠,٠	١٤,٣	١٥,٧	٢٠,٤
قروض طويلة الأجل	٢٩,٠	٣٥,٩	٠,١	٠,٣	١٠,٦	٩,٩
بنوك دائنة	١٣,١	١٢,٧	٢١,٩	٢١,٥	١٩,٥	١٩,١
دائنين وحسابات دائنة	١١,٦	١٥,٥	٦٨,٠	٦٣,٩٠	٥٤,٢	٥,٦
إجمالي القروض والديون	٦٨,٧	٦٣,٨	٩٠,٠	٨٥,٧	٨٤,٣	٧٩,٦
إجمالي عام	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠

## الشركات المشتركة المتعثرة في مصر دراسة تحليلية لحجم المشكلة وأسبابها ومقترحات علاجها

ملحق رقم « ٢ »

دراسة عن أسباب تعثر الشركات المشتركة

١٩٨٨ - ١٩٨٥

مجموعة من الأسئلة المفتوحة تستهدف

تحديد حجم المشكلة - أسبابها - مقترحات العلاج

— توجه الأسئلة جميعا إلى ممثلى الشركات المالكة

— توجه الأسئلة من ٨ إلى ١٥ فقط إلى البنوك

١ - اسم الشركة :

٢ - الشكل القانوني :

٣ - اسم شركة القطاع العام المساهمة :

٤ - أسماء الشركاء من القطاع الخاص وجنسياتهم :

١ - الجنسية :

٢ - الجنسية :

٣ - الجنسية :

٤ - الجنسية :

٥ - الجنسية :

٦ - الجنسية :

٥ - تاريخ التأسيس :

٦ - تاريخ بدء النشاط :

٧ - أسباب طول فترة الانشاء

:

:

:

:

٨ - هل تحققت النتائج التى كانت متوقعة فى دراسة الجدوى التى أعدت للشركة ؟ نعم ☐ لا ☐

٩ - أسباب عدم التحقق أن وجد :

- ١
- ٢
- ٣
- ٤
- ٥

١٠ - هل تعتقد أن الشريك من القطاع الخاص مسئول عن التعثر؟ نعم ☐ لا ☐

١١ - أسباب الاعتقاد أن وجد :

- ١
- ٢

١٢ - ما هي في رأيك أسباب التعثر : ١ - أسباب عامة ترجع إلى الظروف الاقتصادية .

- ١
- ٢
- ٣
- ٤

٢ - أسباب خاصة بالشركة

٣ - أخرى

١٣ - هل لديكم مقترحات لمواجهة هذا التعثر؟

- ١
- ٢
- ٣

١٤ - ما هي الضمانات لعدم تكرار التعثر في نفس الشركة مستقبلاً؟

- ١
- ٢
- ٣
- ٤

١٥ - هل تؤيد الدخول في شركات مشتركة جديدة مستقبلاً؟ وما هي الأسباب؟



## الشركات المتعثرة في مصر دراسة تحليلية لمجتمعاتها وأسبابها ومقترحات لمعالجتها

ملحق رقم (٣)

قائمة المراجع

1. Triad Power, The coming shape of global competition, Bhmat, Eenichi .
2. Multinational Joint venture. in developing Countries, Beamish, Paul W .
3. Information bubelin No.1, ECE, United Nation .
4. East-west joint ventures-Recent and expected developments in Joint venture regulations and updated listing of Joint ventures domiciled in the European CMEA member countries, ECE, United Nation .
5. The use and promotion of consultancy Joint ventures by Public entiries in Lation America .
6. Joint ventures and Public enterprises in developing countries : Proceedings of and international Seminar held in Ljubljana, 4-12 December 1979, Ramanadham, U.U. (Edit) ICPE .
7. Joint ventures of Public enterprises in Argentina with other developing countries, white Eduardo, ICPE .
8. Subvention Policy and practices for Public enterprises, Bokhari, Riyaz H., ICPE .
9. Joint ventures among developing countries - The Arabience, Suetlicic, Maryam, ICPE .
10. Thlrd word multinationals - the rise of forelge investment from developing countries, wells, louis T .
11. Transnational corpprations in the International auto industry, United Nations, CTC .

### الإنجاز والدراسات العربية :

- ١٢- مركز معلومات القطاع العام ، التقرير السنوى عن أداء الشركات العامة ، دراسة غير منشورة القاهرة ١٩٨٨ .
- ١٣- حسين عبد العزيز حسين ، ظاهرة الديون المتعثرة من وجهة النظر المصرفية ، ندوة عن المشروعات المتعثرة ، البنك الاهلى المصرى ، نوفمبر ١٩٨٩ .
- ١٤- بدر الدين عقل فرج ، الأسباب الكافية وراء ظاهرة الشركات المتعثرة ، ندوة عن المشروعات المتعثرة ، البنك الاهلى المصرى ، نوفمبر ١٩٨٩ .
- ١٥- بنك الاسكندرية ، ظاهرة الديون المتعثرة ، ندوة عن المشروعات المتعثرة ، البنك الاهلى نوفمبر ١٩٨٩ .
- ١٦- بنك التنمية الصناعية ، مشكلة الشركات المتعثرة ودور الجهاز المصرفى فى علاجها ، ندوة عن المشروعات المتعثرة ، البنك الاهلى المصرى ، نوفمبر ١٩٨٩ .
- ١٧- عفت رمضان ، دور الجهاز المصرفى فى النقد ، ندوة عن المشروعات المتعثرة ، البنك الاهلى المصرى ، نوفمبر ١٩٨٩ .
- ١٨- صلاح دويدار ، المشروعات الاستثمارية المتعثرة ، ندوة عن المشروعات المتعثرة ، البنك الاهلى المصرى ، نوفمبر ١٩٨٩ .
- ١٩- عفيفى انور جورجى ، الديون المتعثرة لدى البنوك فى مصر ، ندوة عن المشروعات المتعثرة البنك الاهلى المصرى ، نوفمبر ١٩٨٩ .
- ٢٠- إبراهيم مختار ، المشروعات الخاصة المتعثرة ، ندوة عن المشروعات المتعثرة ، البنك الاهلى المصرى ، نوفمبر ١٩٨٩ .

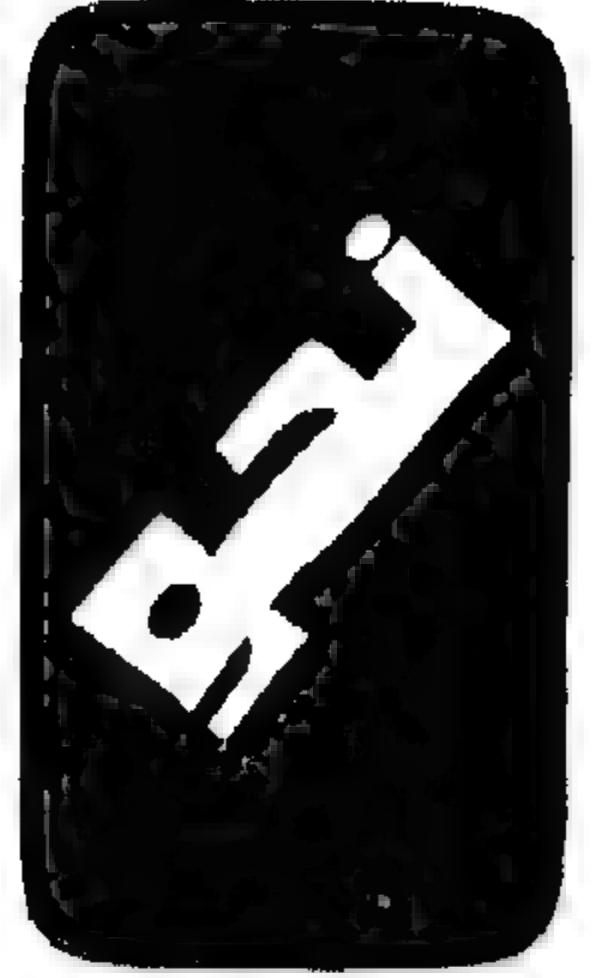


البنك الأهلي المصري  
National Bank of Egypt

# تحليل للتبادل متعدد الأبعاد

## أكثر واقعية من خلال

## برمجة الأهداف بوحدة صحيحة



### مقدمة

يقصد - كما هو معلوم - بتحليل التبادل دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح بغية التعرف على حجم المبيعات الذي يجعل أرباح المنظمة مساوية للصفر . حيث تتساوى كل من الإيرادات الكلية والتكاليف الكلية للمنظمة . وهذا الوضع ما يطلق عليه بنقطة التبادل للمنظمة .

ويتخذ النموذج الرياضي - كما هو معلوم - لدراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح بغرض تحديد نقطة التبادل للمنظمة ، يتخذ هذا النموذج الشكل الآتي :

$$\text{كمية مبيعات التبادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة للمنظمة}}{\text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}}$$

وعلى أن تطبيق النموذج الرياضي سالف الذكر ، فضلاً عن كونه يفيد في تحديد حجم المبيعات الذي يجعل المنظمة في وضع التبادل ( وهي حالة اللا ربح واللا خسارة ) . فضلاً عن ذلك ، فإن تطبيقه يفيد في التعرف على الآثار المترتبة على تغير أى من سعر بيع الوحدة ، أو التكلفة المتغيرة للوحدة ، أو التكاليف الثابتة ، أو حجم النشاط على نقطة التبادل التي تكون المنظمة قد تعرفت عليها سلفاً بتطبيق النموذج المشار إليه آنفاً . أيضاً يفيد هذا النموذج في تبيان كيفية تحقيق مستوى معين من الأرباح ( عن طريق تحديد مقدار الزيادة

دكتور/ محمد زكى عيد محمد

مدرس بقسم المحاسبة - أكاديمية السادات

المطلوب تحقيقها في حجم مبيعات التبادل ، أو مقدار الزيادة المطلوبة في سعر بيع الوحدة ، أو مقدار الخفض المطلوب في تكلفة الوحدة المتغيرة ، أو مقدار الخفض المطلوب في التكاليف الثابتة للمنظمة بغرض تحقيق مستوى الربح المستهدف ) . هذا بالإضافة إلى الدور المهم الذي يؤديه النموذج فيما يتعلق بتحديد ما يعرف بحد ( أو معدل ) الأمان للمنظمة ، وغيرها من الثمار الأساسية التي يسفر عنها تطبيق النموذج الرياضي سالف الإشارة إليه لدراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح\*\* . غير أن النموذج ذاته ، يشترط لفعالية تطبيقه عملياً ضرورة توافر عدد من الفروض ، أى أنه في حالة عدم تحقيق هذه الفروض ، أو في حالة تغيب بعضها يتعذر تطبيق النموذج أو على الأقل يصير تطبيقه غير منتج للثمار المرجوة منه .

وفي حقيقة الأمر - ولسوء الحظ - يتعارض العديد من الفروض التي يستند إليها النموذج الرياضي لتحليل التبادل سالف الإشارة إليه مع حقيقة الواقع الذي تتعايشه كثير من المنظمات في الحياة العملية . الأمر الذي ربما يخلق عائقاً قد يحول دون إمكانية التطبيق العملي الفعال لهذا النموذج .



(١- التكلفة المتغيرة للوحدة)

سعر بيع الوحدة

\* إيرادات مبيعات التبادل = التكاليف الثابتة للمنظمة ÷

\*\* يمكن ( على سبيل المثال ) الرجوع إلى المراجع (١) ، (٢) ، (١٢) ، (١٤) .

## نحو تحليل للتبادل متمد الأبعاد أكثر واقعية من خلال برمجة الأهداف بوحدة واحدة

ولعل أهم الفروض التي تشكل عقبات أمام التطبيق العملي  
الفعال لنموذج تحليل التبادل سالف الإشارة إليه هي : فرض  
المنتج الواحد ، وفرض الهدف الواحد ، وفرض التأكد ،  
وفرض قابلية المنتجات للتجزئة ، وفرض الخطية - ذلك أنه ،  
بالنسبة لفرض المنتج الواحد . يتعارض هذا الفرض مع كثير  
من المواقف العملية التي تؤكد تعدد المنتجات التي تتعامل فيها  
المنظمات . وفي ذات الوقت ، إن محاولة إيجاد نقطة التبادل في  
ظل تعدد المنتجات ( إصراراً وتمسكاً بتطبيق النموذج الرياضى  
لتحليل التبادل سالف الإشارة إليه ) عن طريق افتراض ثبات  
نسب تشكيلة المبيعات من المنتجات المختلفة ربما لا تكفل  
بالنجاح إذا ما انهار هذا الفرض ، وهذا ما تؤكد حقيقة  
الواقع في كثير من الحالات العملية . فعندما تختلف نسب  
تشكيلة المبيعات من المنتجات المحققة فعلاً عن تلك النسب  
التي بنى عليها إجراء تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم  
والربح بفرض تحديد نقطة التبادل باستخدام النموذج  
الرياضى سالف الإشارة إليه ، فإن هذا كفىل بابتعاد نقطة  
التبادل التقديرية ( المخططة ) عن نقطة التبادل الفعلية .  
فإذا فرض أن منظمة ما تتعامل في ثلاث سلع هي س ،  
ص ، ع . ويفرض أن نسبة عائد المساهمة إلى سعر البيع  
للسلع الثلاث هي  $25\%$  ،  $20\%$  ،  $50\%$  على التوالي .  
وبفرض أن المنظمة ترغب في تحديد قيمة المبيعات الإجمالية  
التي تحقق التبادل . وتحديد مقدار مساهمة كل سلعة في  
تحقيق التبادل استناداً إلى فرض ثبات نسب تشكيلة المبيعات  
من المنتجات الثلاثة والتي تعتقد إدارة المنظمة أنها  $50\%$  ،  
 $20\%$  ،  $25\%$  على التوالي وأن التكاليف الثابتة للمنظمة مقدارها  
٧٨٠٠ جنيه .

من الواضح - في ضوء البيانات السابقة واستناداً إلى  
فرض ثبات نسب تشكيلة المبيعات من المنتجات الثلاثة  
السابقة - أن قيمة المبيعات الإجمالية التي تحقق التبادل  
للمنظمة مقدارها ٢٥٧٤٣ جنيه

( وهي عبارة عن  $7200 \div 3.3 = 25743$  ) .

وأن مقدار مساهمة كل منتج في قيمة المبيعات التي تحقق  
التبادل هي كالاتى :

بالنسبة للمنتج «س»  $25743 \times 0.5 = 12871.5$  جنيه  
تقريباً .

بالنسبة للمنتج «ص»  $25743 \times 0.2 = 5148.6$  جنيه  
تقريباً .

وبالنسبة للمنتج «ع»  $25743 \times 0.25 = 6435.75$  جنيه  
تقريباً .

وقد يثار التساؤل عما سيكون عليه الوضع في حالة اختلاف  
نسب تشكيلة المبيعات من المنتجات الثلاثة عن تلك النسب  
التي تعتقد ( أو تفترض ) الإدارة ثباتها - وهو الأمر الأكثر  
احتمالاً والأقرب إلى الواقع العملي - أى بفرض أن نسب  
تشكيلة المبيعات الفعلية جاءت كالاتى  $80\%$  ،  $15\%$  ،  $5\%$   
بالنسبة للمنتجات الثلاثة السابقة على التوالي . في هذه  
الحالة ، فإن قيمة المبيعات التي تحقق التبادل يصير مقدارها  
٣٠٥٨٨ جنيه تقريباً ( وهي عبارة عن  $7800 \div 2.5 = 30588$  )  
٣٠٥٨٨ جنيه ) . وتتحدد مساهمات السلع الثلاث في قيمة  
المبيعات التي تحقق التبادل كالاتى :

بالنسبة للسلعة

س  $= 30588 \times 0.3 = 9176.4$  جنيه تقريباً .

وبالنسبة للسلعة

ص  $= 30588 \times 0.15 = 4588.2$  جنيه تقريباً .

وبالنسبة للسلعة

ع  $= 30588 \times 0.05 = 1529.4$  جنيه تقريباً .

مما سبق يتضح أن محاولة معالجة عقبة تعدد المنتجات  
التي تعترض طريق التطبيق الفعال لنموذج تحليل التبادل عن  
طريق افتراض ثبات نسب تشكيلة المبيعات ربما لا تتحقق  
معهما المعالجة الفعالة للمشكلة . حيث قد تبعد النتائج التي يتم  
الوصول إليها بتطبيق النموذج عن حقيقة الواقع .

كما أن محاولة معالجة مشكلة تعدد المنتجات في ظل نموذج  
تحليل التبادل الذي يستند إلى فرض المنتج الواحد عن طريق  
قيمة التكاليف الثابتة للمنظمة على مجموع المساهمات الحدية  
للمنتجات المتعددة مع النظر إلى ناتج القسمة على أنه يمثل  
كمية المبيعات من كل منتج التي تسهم مع كميات مبيعات سائر  
المنتجات الأخرى في تحقيق التبادل للمنظمة . إن هذه المحاولة  
لا تنطوي على الضمانات التي تكفل فعالية ما تقدمه من  
معالجة . فمثلاً إذا فرض أن التكاليف الثابتة لمنظمة ما  
مقدارها ٦٠٠٠ جنيه . وإن المنظمة تتعامل في خمسة منتجات  
هي : س ، ص ، ع ، ل ، م . وأن التكلفة المتغيرة لوحدة كل  
منتج هي : ١١٢ ، ٨٦ ، ٧٤ ، ٩٠ ، ١٢٨ . وأن سعر بيع  
الوحدة من كل منتج هي : ١٦٠ ، ١٢٠ ، ١١٠ ، ١٣٠ ، ١٨٠ .  
في ضوء هذه البيانات وفي ظل هذه المحاولة فإن كمية  
مبيعات التبادل من كل منتج عبارة عن ٣٠ وحدة حيث :

$$\text{كمية مبيعات التبادل} = \frac{6000}{\frac{128}{160} + \frac{40}{110} + \frac{36}{86} + \frac{24}{90} + \frac{48}{128}} = 30 \text{ وحدة}$$

إن هذه المحاولة تركز على فرضين أساسيين .  
الأول = فرض تساوى نسب مبيعات المنتجات المختلفة . حيث  
يتمثل جوهر هذه المحاولة في استخراج متوسط عائد المساهمة  
للوحدة ومقداره ٤٠ جنيهاً

$$\left( \frac{\text{مجموع المساهمات الحدية}}{\text{عدد المنتجات}} = \frac{٢٠٠}{٥} = ٤٠ \text{ جنيهاً} \right)$$

وناتج قسمة التكاليف الثابتة للمنظمة على متوسط عائد  
المساهمة يحدد كمية مبيعات التعادل من سائر المنتجات  
ومقداره في هذه الحالة ١٥٠ وحدة

$$\left( \frac{٦٠٠ \text{ جنيه}}{٤٠ \text{ وحدة}} = ١٥٠ \text{ وحدة} \right)$$

ثم يتم توزيع كمية مبيعات التعادل سالفة الذكر على المنتجات  
الخمس بالتساوى لاستبيان كمية مبيعات التعادل من كل  
منتج ومقدارها ٣٠ وحدة

$$\left( \frac{١٥٠}{٥} = ٣٠ \text{ وحدة} \right)$$

والفرض الثانى : هو ثبات نسب مبيعات المنتجات  
المختلفة .

وغير خاف أن فرض تساوى نسب مبيعات المنتجات  
المختلفة يتعذر تحقيقه عملياً . فالحالة الأكثر شيوعاً هي  
اختلاف نسب تشكيلة مبيعات المنتجات المختلفة . فضلاً عن  
أن فرض ثبات نسب مبيعات المنتجات المختلفة قد سبق  
مناقشته حيث استبان القصور الذى يعانى منه هذا الفرض .  
وغنى عن البيان أن اشتراط توافر فرضي تساوى نسب  
المبيعات ، وثبات نسب المبيعات يخلق حالة نظرية يتعذر  
تحققها عملياً . الأمر الذى يتطلب ضرورة التعامل مع مشكلة  
تعدد المنتجات بطريقة أكثر فعالية .

وبالنسبة لفرض الهدف الواحد ( البعد الواحد ) . يعتبر  
النموذج الرياضى لتحليل التعادل سالف الإشارة إليه ذو بعد  
أحد . حيث يتركز الاهتمام في التحليل الحدى فقط مع تجاهل  
سائر الأبعاد الأخرى للتحليل مثل البعد المالى ، والبعد

الاقتصادى . ومن ثم فهذا النموذج لا يعكس سوى هدف  
واحد من أهداف المنظمة ، ألا وهو هدف التعادل الحدى أى  
الوضع الذى تكون عنده الأرباح مساوية للخسائر مساوية  
للصفر .

وتؤكد حقيقة الواقع العملى في كثير من المواقف تعدد  
أهداف المنظمة ، بل وتعارضها في كثير من الأحيان . فهيكـل  
أهداف المنظمة فضلاً عن كونه قد يشتمل على هدف تحقيق  
التعادل الحدى ( حالة الأرباح والملا خسائر ) ، إنه يشتمل  
على أهداف أخرى مثل تحقيق معدل معين لدوران رأس المال  
المستثمر ، وتحقيق معدل معين للعائد على الاستثمار ، وتحقيق  
مقدار معين من السيولة ، وتحقيق مقدار معين من حصيلة  
النقد الأجنبى وغيرها من الأهداف التى يكشف عنها الواقع  
العملى . وغنى عن البيان ، هناك تعارض واضح بين فرض  
البعد الواحد وحقيقة الواقع . ومن ثم يسفر تطبيق النموذج  
عن نتائج ربما تكون غير مرضية لمتخذ القرار لتجاهلها  
الأهداف المختلفة التى يصبر إلى تحقيقها ( أو تحقيق  
مستويات مرضية منها ) متخذ القرار .

ولقد تناول هوجن بعدين أخريين ( بالإضافة إلى البعد  
الحدى ) من أبعاد تحليل التعادل وذلك من خلال مقال معنون  
« تحليل التعادل في ثلاثة أبعاد » . حيث تناول هوجن بالمناقشة  
البعد المالى لتحليل التعادل وذلك من خلال محاولة الربط بين  
فكرة تحليل التعادل ومعدل دوران رأس المال المستثمر . كما  
تناول الكاتب المذكور بالمناقشة البعد الاقتصادى لتحليل  
التعادل وذلك من خلال محاولته الربط بين فكرة تحليل التعادل  
ومعدل العائد على الاستثمار\* .

وتتلخص فكرة البعد المالى لتحليل التعادل في البحث عن  
كمية المبيعات التى تحقق للمنظمة معدل معين لدوران رأس  
المال المستثمر . حيث تتخذ الصياغة الرياضية لنموذج تحليل  
التعادل ذو البعد المالى الشكل الآتى :

$$\begin{aligned} & \text{كمية المبيعات التى تحقق} \\ & \text{معدل دوران معين} \\ & \text{لرأس المال المستثمر} \\ & \text{(كمية مبيعات التعادل المالى)} \\ & = \\ & \left\{ \begin{array}{l} \text{عدد الدورات} \times \text{متوسط احتياج الوحدة} \\ \text{المطلوبة} \quad \text{من رأس المال العامل} \end{array} \right\} \cdot \text{سعر بيع الوحدة} \\ & \quad \times \quad \text{رأس المال الثابت} \end{aligned}$$

\* يمكن الرجوع إلى المرجع رقم (١٥) .

كما تتلخص فكرة البعد الاقتصادي لتحليل التعادل في البحث عن كمية المبيعات التي تحقق للمنظمة معدل معين للعائد على الاستثمار . حيث تتخذ الصياغة الرياضية لنموذج تحليل التعادل ذو البعد الاقتصادي الشكل الآتي :

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{رأس المال} \\ \text{الثابت} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{معدل العائد على} \\ \text{الاستثمار المطلوب} \end{array} \right\} + \text{التكاليف الثابتة} = \text{كمية المبيعات التي تحقق} \\ \text{معدل معين للعائد على} \\ \text{الاستثمار}$$

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{متوسطا احتياجا} \\ \text{من} \end{array} \right\} \times \left\{ \begin{array}{l} \text{معدل العائد} \\ \text{على الاستثمار} \end{array} \right\} = \text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}$$

( كمية مبيعات التعادل الاقتصادي )

( أ ) كمية المبيعات التي تحقق صافي ربح مقداره ٢٠٪ من جملة الإيرادات ( تحليل التعادل الحدى )

$$750 = \frac{2000 \text{ جنيه}}{\{ (0.2 \times 30) + 20 \} - 30} = \text{وحدة}$$

( ب ) كمية المبيعات التي تحقق معدل دوران لرأس مال مقداره واحد ( تحليل التعادل المالى )

$$600 = \frac{1 \times 12000 \text{ جنيه}}{20 \text{ جنيها} - \{ 10 \times 10 \text{ جنيها} \}} = \text{وحدة}$$

( ج ) كمية المبيعات التي تحقق معدل عائد على الاستثمار مقداره ٢٠٪ ( تحليل التعادل الاقتصادي )

$$675 = \frac{\{ 0.20 \times 12000 \} + 2000}{\{ (0.20 \times 10) \} - 20 - 30} = \text{وحدة}$$

أى أن الأخذ في الحسبان الأبعاد الثلاثة لتحليل التعادل في ظل نهج هوجن يستوجب إعداد ثلاثة نماذج لتحليل التعادل يسفر عن تطبيقهم نتائج ثلاثة متباينة ، حيث تتعارض - غالبا - تلك الأبعاد فيما بينها ، فتحقيق التعادل المالى يستوجب بيع ٦٠٠ وحدة ، في حين يتحقق التعادل الحدى عند مستوى مبيعات مقداره ٧٥٠ وحدة ويتحقق التعادل الاقتصادي عند مستوى مبيعات مقداره ٦٧٥ وحدة . كما أن بيع ٦٧٥ وحدة وإن كان يحقق التعادل الاقتصادي إلا أنه لا يحقق التعادل الحدى وهكذا .

وخلاصة القول إن محاولة تحقيق بعد معين يؤدي غالبا إلى الإضرار بسائر الأبعاد الأخرى . ومن ثم فإن السعى نحو تحقيق أيا منها لا ينبغي أن يتم بمعزل عن سائر الأبعاد الأخرى ، وإنما يتطلب الأمر الأخذ في الحسبان كافة الأبعاد من خلال نموذج رياضي واحد ومحاولة الوصول إلى النتائج

وعلى أن هوجن قد استهدف من خلال مقاله سالف الذكر إيجاد بعدين جديدين لتحليل التعادل لجعله لا يقتصر على البعد الحدى فقط . ومن ثم فقد أسفر مقاله عن نموذجين جديدين لتحليل التعادل ( فضلا عن نموذج تحليل التعادل الحدى ) . حيث يتناول أحدهما تحليل التعادل المالى ، ويتناول الآخر تحليل التعادل الاقتصادي . غير أن هوجن اقتصر في مقاله المذكور على مجرد الوصول إلى الصياغة الرياضية التي تحقق البعد المالى ، والوصول إلى الصياغة الرياضية التي تحقق البعد الاقتصادي . أى اقتصر الأمر على مجرد إعداد نموذج رياضي لكل بعد على حدة . ولم يتناول كيفية الربط بين الأبعاد الثلاثة من خلال نموذج رياضي واحد .

وربما يكون من المناسب في هذا المقام مناقشة مدى فعالية التعامل مع حالة تعدد أبعاد تحليل التعادل من خلال تطبيق نماذج تحليل التعادل سالف الإشارة إليهم ، وذلك من خلال بيانات افتراضية مبسطة . حيث يفترض أن التكاليف الثابتة لمنظمة ما ٢٠٠٠ جنيه وبفرض أن التكلفة المتغيرة للوحدة ٢٠ جنيها وبفرض أن سعر بيع الوحدة المتوقع ٣٠ جنيها . وبفرض أن رأس المال الثابت ١٢٠٠٠ جنيه ومتوسط رأس المال العامل المطلوب لكل وحدة منتج ١٠ جنيها . وبفرض أن إدارة المنظمة تستهدف تحقيق ثلاثة أهداف .

الهدف الأول : تحقيق صافي ربح مقداره ٢٠٪ من جملة الإيرادات .

الهدف الثانى : تحقيق دورة دوران واحدة لرأس المال المستثمر .

الهدف الثالث : تحقيق معدل للعائد على الاستثمار مقداره ٢٠٪ . أى يفترض أن المنظمة تستهدف تحقيق الأبعاد الثلاثة لتحليل التعادل سالف الإشارة إليهم .

إن التعامل مع الحالة المفترضة سالف الذكر على أنها حالة تحليل للتعادل متعدد الأبعاد ( بعد حدى ، وبعد مالى ، وبعد اقتصادى ) وذلك من خلال تطبيق نماذج تحليل التعادل الثلاثة سوف يسفر عن النتائج الآتية :

التي تحقق مستويات مرضية من جميع الأبعاد في أن واحد .  
الامر الذي مفاده ضرورة توافر نموذج رياضي أكثر مرونة  
وأكثر فعالية يمكنه التعامل مع عقبة تعدد الأهداف ( تعدد  
الأبعاد ) بشكل فعال بما يسهم في الوصول إلى تشكيلة  
المنتجات التي تحقق جميع أهداف المنظمة بمستويات مرضية  
في أن واحد .

وبالنسبة لفرض التأكد . يعتبر النموذج الرياضي سالف  
الذكر\* أحد النماذج اليقينية التي تستند إلى فرض توافر  
المعلومات الكاملة والمعرفة التامة لمدخلات النموذج . وفي حقيقة  
الامر - وكما هو معلوم - يعد التغير الدائم والحركة السريعة  
من أهم السمات المميزة لحقيقة الكون الذي نتعايشه الامر  
الذي يتعذر معه الجزم تماما بما ستكون عليه حالات الطبيعة  
في المستقبل ، أي أن مدخلات النموذج الرياضي هي بيانات  
ومعلومات غير يقينية . فمثلا سعر بيع الوحدة غير مؤكدة ،  
ونصيب الوحدة من تكلفة الخامات ، ومن الأجور ، وغيرها من  
المصروفات غير مؤكدة ، وظروف التشغيل غير مؤكدة وهكذا .  
وغير خاف أن تطبيق نموذج رياضي يقيني لحل مشكلة  
لا يتوافر لبياناتها ولا لمعلوماتها درجة التأكد التام ، فإن ذلك  
يعنى تجاهل حقيقة واقعة مما قد يسفر عنه ابتعاد النتائج  
التي يتم الوصول إليها عن دائرة الواقع . الامر الذي  
يستوجب ضرورة الأخذ في الحسبان مشكلة عدم التأكد  
والتعامل معها أثناء حل المشكلة الأصلية بما يسهم في الوصول  
إلى نتائج تكون قريبة من دائرة الواقع . مما يتيح الفرصة أمام  
إدارة المنظمة لاتخاذ القرار الذي ينطوي على درجة من مخاطر  
عدم التأكد تتناسب مع ميولها ورغباتها ودرجة استعدادها  
لتحمل مخاطر عدم التأكد .

وبالنسبة لفرض القابلية للتجزئة . أن استناد النموذج  
الرياضي سالف الذكر إلى فرض القابلية للتجزئة معناه جواز  
ظهور ناتج حل النموذج على هيئة كسر ( عدد غير صحيح )  
وكسرية الناتج الذي يمكن الوصول إليه بتطبيق النموذج  
الرياضي سالف الذكر ، ربما لا تثير مشكلة في حالات معينة كما  
في حالة الحديث عن  $\frac{1}{4}$  كيلو من صنف معين من  
الدهانات ، أو  $\frac{2}{3}$  متر من كابلات الكهرباء وهكذا . ولكن  
الامر يختلف كثيرا عندما يصير الحديث عن  $\frac{1}{4}$  طائرة  
أو  $\frac{1}{4}$  سفينة أو  $\frac{1}{4}$  قاطرة وهكذا . وفي ذات الوقت  
يتعذر - غالبا - تقريب الناتج الكسري لأقرب قيمة عددية  
صحيحة دون الإخلال بمثالية الحل الكسري أو دون التسبب  
في تحوله ( تحول الحل ) إلى حل غير ممكن بعد تقريبه .  
الامر الذي يستوجب ضرورة التعامل مع مشكلة عدم قابلية

المنتجات للتجزئة أثناء حل المشكلة الأصلية وليس بعد  
الوصول إلى الحل الأمثل الكسري للمشكلة .

وبالنسبة لفرض الخطية . يفترض في ظل النموذج سالف\*  
الذكر أن جميع الدوال يمكن التعبير عنها في شكل خطي .  
حيث يفترض خطية العلاقة بين إيرادات المبيعات وكميات  
المبيعات ( حيث يفترض وجود المنافسة الكاملة في أسواق  
السلع الاستهلاكية ، الامر الذي يفترض بناء عليه ثبات سعر  
بيع الوحدة وعدم تأثره بأي تغير في حجم المبيعات ) . كما  
يفترض خطية العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم الإنتاج  
( حيث يفترض وجود المنافسة الكاملة بأسواق عناصر  
الإنتاج ، كما يفترض ثبات غلة الحجم ، الامر الذي يفترض  
بناء عليه ثبات تكلفة الوحدة المتغيرة بغض النظر عن نسبة  
التغير في حجم الإنتاج ) .

وعلى أن فرض الخطية ربما لا يعكس حقيقة الواقع في  
بعض الحالات العملية ، حيث تكون العلاقات بين متغيرات  
المشكلة غير خطية وتأخذ شكل منحنيات ( وليس شكل خطوط  
مستقيمة ) إذا ما تم التعبير عنها بيانيا ، الامر الذي ربما  
يشكل عقبة أمام تطبيق نموذج رياضي يستند إلى فرض  
الخطية في ظروف لا تتسم فيها العلاقات بين متغيرات المشكلة  
بالخطية . غير أنه من ناحية أولى . يعتبر فرض الخطية مجرد  
تقريب خطي لعلاقات غير خطية لأغراض دراسة المشكلات  
الاقتصادية كما أن كثيرا من المتغيرات الاقتصادية ليست حساسة  
جدا لمثل هذا التبسيط . ومن ناحية ثانية ، العلاقات بين  
متغيرات المشكلة إن لم تكن خطية فإنها ستكون شبه خطية  
ومن ثم سيظل النموذج الخطي قادرا على التعامل معها . كما  
أنه في الحالات التي تبدو فيها العلاقات غير خطية يمكن -  
غالبا - تحويل العلاقات غير الخطية إلى علاقات شبه خطية -  
ومن ناحية ثالثة . الطرق المتاحة للتعامل مع المشكلات غير  
الخطية وحلها مازالت في حاجة إلى تطوير لتخليصها من  
التعقيدات الحسابية التي تنطوي عليها من أجل رفع فعالية  
تطبيقها عمليا باستخدام الحاسبات الآلية . لاسيما عندما  
يتزايد حجم المشكلة مع الأخذ في الحسبان مختلف جوانب  
ومعوقات المشكلة الامر الذي تتزايد معه درجة صعوبة حل  
المشكلة . (٣)

لذا ، سوف يقتصر التركيز في هذا البحث على دراسة  
ومناقشة تحليلية للمعوقات التي يثيرها استناد النموذج سالف  
الذكر إلى كل من فرض المنتج الواحد وفرض الهدف الواحد ،  
وفرض القابلية للتجزئة ، وفرض التأكد مع معالجة المعوقات  
الأخرى التي ربما تعترض التطبيق الفعال للنموذج المذكور

\* يقصد بعبارة « النموذج سالف الذكر » نموذج التحليل الحدي الذي عرض له الباحث في مقدمة هذا البحث .

## نحو تحليل للتعادل متعدد

## الأبعاد أكثر واقعية

## من خلال برمجة الأهداف

## بوحدة واحدة

والتي سيرد ذكرها بشيء من التفصيل في الجزء الأول من هذا البحث .

وبناء عليه ، فإن هدف البحث يتلخص في محاولة إعداد صياغة لنموذج رياضي يساعد في تطوير دراسة وتحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح ، بمايسهم في تحقيق أهداف المنظمة والتي من بينها هدف تحقيق التعادل المفترض\* . وذلك مع الأخذ في الحسبان كافة الجوانب والمعوقات التي ينطوي عليها إجراء دراسة وتحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح التي سيرد ذكرها في القسم الأول من هذا البحث . وهذا النموذج الذي يقترح الباحث تطبيقه للقيام بالتطوير المطلوب سالف الذكر هو نموذج برمجة الأهداف بوحدة واحدة صحيحة .

ويعتقد الباحث أنه يمكن تحقيق الهدف المنشود في هذا البحث من خلال تقسيم موضوعات البحث إلى أربعة أقسام أساسية .

حيث يتناول القسم الأول : معوقات دراسة وتحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح بشيء من المناقشة والتحليل . ويتناول القسم الثاني : مناقشة تستهدف الربط بين تطوير دراسة وتحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح كمشكلة برمجة أهداف بوحدة واحدة صحيحة وبين مكونات نموذج برمجة الأهداف بوحدة واحدة صحيحة .

ويشتمل القسم الثالث : على صياغة لنموذج برمجة الأهداف بوحدة واحدة صحيحة باستخدام الرموز . ويشتمل القسم الرابع على صياغة لنموذج برمجة الأهداف بوحدة واحدة صحيحة باستخدام الأرقام وذلك من خلال بيانات حالة مفترضة . كما يشتمل هذا القسم على النتائج التي سيتم الوصول إليها نتيجة حل المشكلة باستخدام الحاسب الآلي وأهم الملاحظات والتعليق عليها .

ثم يختتم البحث بالخلاصة وأهم التوصيات والله الموفق .

## القسم الأول

### ١- معوقات دراسة وتحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح .

قد يكون من المناسب التطرق في هذا الجزء من البحث إلى أهم المعوقات التي تنطوي عليها دراسة وتحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح . تلك المعوقات التي يعتقد الباحث أن أهمها يتمثل في الآتي :

#### ١ - ١ تعدد المنتجات

إن فرض تعدد المنتجات التي تتعامل فيها المنظمة يعد الأكثر واقعية إذا ما قورن بغرض تعامل المنظمة في منتج واحد فقط . كما أن افتراض ثبات نسب تشكيلة مبيعات المنتجات ابتقاء صلاحية التطبيق الفعال للنموذج الرياضي لتحليل التعادل سالف الذكر في صدد هذا البحث ( والذي يستند إلى فرض المنتج الواحد ) في ظل تعدد المنتجات ، لا تستند هذه الفرضية إلى الضمانات الكافية التي تؤمن سلامة وفعالية النتائج التي يتم الوصول إليها من جراء تطبيق هذا النموذج الرياضي على النحو الذي عرض له الباحث آنفا في مقدمة البحث .

ومن ثم فتعدد المنتجات فضلا عن كونه يشكل أحد جوانب عملية دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح ، فهو يشكل أيضا عقبة ربما تحد كثيرا من فعالية التطبيق العملي للنموذج سالف الذكر بشكل قد يبرز معه أهمية وضرورة التخلي عن ذلك النموذج واللجوء إلى قطاع نماذج البرمجة الرياضية .

#### ١ - ٢ تعدد الأهداف

إن فرض وجود هدف أوحده تسعى إلى تحقيقه المنظمة يعد تبسيطا شديدا للواقع العملي . فهذا الفرض تغلب عليه السمة النظرية يفتقر إلى النظرة العملية - فلو فرض أن نقطة التعادل ( حجم المبيعات مثلا الذي تتساوى عنده الإيرادات والتكاليف الكلية للمنظمة ) تمثل هدفا للمنظمة ، فإنه بالتأكيد لن يكون ذلك بمثابة الهدف الأوحده للمنظمة بل هو - غالبا - أحد أهداف المنظمة التي تصبو إلى تحقيقها ( أو تحقيق مستويات مرضية منها ) مثل هدف تحقيق مقدار معين من السيولة ، وهدف توفير كميات معينة من بعض السلع ، وهدف

أيضا للحالة الأخرى وهي رغبة الإدارة في تحقيق مستوى معين من الأرباح .

\* في الحقيقة ، سوف لا يقتصر الباحث على مجرد مناقشة حالة رغبة إدارة المنظمة في تحقيق التعادل . وإنما سوف يتطرق الباحث

تحسين العلاقات مع العاملين ، وهدف خفض التباين الذى تنطوى عليه (مثلاً) تقديرات الإيرادات أو التكاليف (وغيرهما) لأدنى مستوى ، وغيرها من الاهداف التى يكشف عنها الواقع العملى .

ويثير فرض تعدد الاهداف عقبة تزيد من صعوبة دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح ، حيث يتطلب الامر ضرورة التعرف على اهداف المنظمة وتحليلها بشكل سليم واستبيان أى تعارض بينها ، لأخذه فى الحسبان \*.

### ١ - ٣ عدم القابلية للتجزئة

تتعارض - أحياناً - عملية التجزئة مع طبيعة بعض ( أو كل ) وحدات السلع التى تتعامل فيها المنظمة - الامر الذى يجعل ظهور قيم كسرية لهذه الوحدات فى حل المشكلة أمراً غير مرغوب فيه - كما أن الوزن النسبى لتكلفة الوحدة ربما يكون من الضخامة بشكل يتعذر معه تجاهل تلك القيمة الكسرية . فضلاً عن أنه ليس هناك ما يضمن نجاح أية محاولة لتقريب الحل الأمثل الكسرى لأقرب قيمة غير كسرية فى الحفاظ على مثالية الحل الكسرى الامر الذى يتطلب ضرورة الأخذ فى الحسبان عدم قابلية بعض وحدات السلع للتجزئة ومعالجة ذلك أثناء حل المشكلة بما يضمن عدم ظهور قيم كسرية غير مرغوب فيها .

### ١ - ٤ عدم التاكيد

تتعلق - غالباً - مدخلات النماذج الكمية التى يتم إعدادها لترشيدها ما يتخذ من قرارات بالمستقبل ، سواء كانت هذه المدخلات تتمثل فى تقديرات للتكاليف أو تقديرات للإيرادات أو غيرها ، الامر الذى يتطلب إعداد تنبؤات تستلزم بدورها التغلغل لآفاق المستقبل الامر الذى يجعل مدخلات النموذج مصحوبة بدرجة عدم التاكيد ، وتتزايد درجة عدم التاكيد كلما تزايد التغلغل فى المستقبل . ومن ثم يكون من المناسب والضرورى الاستعانة بالأساليب المناسبة والملائمة لتحليل عدم التاكيد الذى تنطوى عليه التقديرات التى يشتمل عليها النموذج ، وأخذ كل ذلك فى الحسبان بما يسهم فى أن تأتى النتائج الناتجة عن حل النموذج متناسبة مع ميول وقدرات واستعدادات إدارة المنظمة لتحمل مخاطر عدم التاكيد .

### ١ - ٥ قدرة الموارد وتعدد قيود الطاقات المتاحة

إن هيكل القيود المفروضة على حل المشكلة يمثل سياجا يحد من الانطلاق اللانهائى فى تحقيق مثالية دالة الهدف .

فقدرة الموارد المتاحة لدى المنظمة مثل كمية الخامات - المتاحة ، وعدد العمال ، والنقد المحلى والنقد الأجنبى ... الخ واللازمة للإنتاج تضع حداً أقصى للكمية التى يمكن إنتاجها من كل سلعة . كما أن الطاقات التسويقية ، ونصيب المنظمة من أسواق المنتجات المختلفة تضع حداً أقصى للكمية التى يمكن بيعها من كل منتج وهكذا . الامر الذى يتطلب ضرورة التعرف على الكميات المتاحة من كل نوع من الموارد اللازمة لإنتاج كل سلعة . ومعرفة أقصى كمية يمكن بيعها من كل منتج ( وغير ذلك من القيود ) لأخذ كل هذه الأمور فى الحسبان ، بحيث تأتى احتياجات تشكيلة مبيعات المنتجات المختلفة التى يوصى بها حل النموذج فى حدود الموارد والطاقات المتاحة .

### ١ - ٦ عدم الاستقلال

المنتج المستقل ، هو ذلك المنتج الذى لا يتأثر قرار قبول إنتاجه ( بكمية معينة ) أو قرار استبعاده بقرار قبول . إنتاج ( بكمية معينة ) أو قرار استبعاد سائر المنتجات الأخرى ، والعكس صحيح - والبحث عن تشكيلة المنتجات التى تحقق أهداف المنظمة بمستويات مرضية قد يتطلب إنتاج كميات متفاوتة من المنتجات المختلفة . كما قد يتطلب عدم إنتاج أية كمية من بعض المنتجات . وعلى ذلك ، ففى حالة عدم استقلال بعض المنتجات ، يتطلب الامر فى هذه الحالة ضرورة التعرف على نوعية عدم الاستقلال ومراجعته وتحليله وأخذه فى الحسبان أثناء صياغة وحل المشكلة ، بحيث لا تأتى تشكيلة المنتجات التى يرشحها النموذج خالية من منتج مستقل ، يرتبط به منتج آخر تابع له مدرج داخل التشكيلة . أو تأتى التشكيلة ، متضمنة منتجات متعارضين وهكذا .

## القسم الثانى

### ٢ . مشكلة تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح كمسألة برمجة أهداف بوحدات صحيحة .

قد يكون من المناسب فى هذا الجزء من البحث القيام بمحاولة يستهدف الباحث من ورائها الربط بين جوانب وأبعاد المشكلة التى يتناولها هذا البحث - وهى دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح - كمسألة برمجة أهداف بوحدات صحيحة الذى سيتم بناؤه لمعالجة المشكلة المذكورة سلفاً على النحو الآتى :

\* لمزيد من التفاصيل ، يمكن ( على سبيل المثال ) الرجوع إلى المراجع أرقام ٢ ، ٦ ، ٩ .

## نحو تحليل للتعازل متعدد

## الأبعاد أكثر واقعية

## من خلال برمجة الأهداف

## بوحدة صريحة

٢ - ١ دالة الهدف :

تتعدد أبعاد دالة الهدف للنموذج المقترح لمعالجة المشكلة المذكورة آنفاً - حيث تشتمل على كافة الأهداف المرجوة وذلك من خلال التعبير عن كل هدف في شكل إنحراف الفائض ، أو انحراف القصور أو الانحرافين معا .

٢ - ٢ قيود الأهداف :

وهي مجموعة من المعادلات ( عددها مساو لعدد الأهداف ) يشتمل الطرف الأيمن منها على مقدار مساهمة كل منتج في تحقيق كل هدف من أهداف المنظمة - كما يشتمل هذا الطرف أيضاً على متغيري الفائض والقصور معا . في حين يشتمل الطرف الأيسر للمعادلة على المستوى المستهدف لكل هدف .

٢ - ٣ قيود عدم القابلية للتجزئة :

وهي مجموعة القيود التي تضمن عدم ظهور قيم كسرية لمنتجات لا تقبل بطبيعتها التجزئة . حيث يتم إعداد قيد لكل متغير قرارى .

٢ - ٤ قيود ندرة الموارد والطاقات المتاحة :

وهي القيود الهيكلية التي تعكس الإمكانيات والطاقات والموارد القصوى المتاحة لدى المنظمة ، كما تعكس احتياجات كل منتج من كل مورد ومقدار الاستفادة المطلوبة له من الطاقات والإمكانات المتاحة .

٢ - ٥ قيود عدم الاستقلال :

وهي مجموعة العلاقات التي تعكس أية علاقات قد تتواجد بين المنتجات سواء كانت علاقات ارتباط أو علاقات تعارض .

\* تستند دالة الهدف التي اشتمل عليها النموذج الوارد في هذا القسم إلى فرض عدم تعارض الأهداف . أما في حالة وجود تعارض بين الأهداف فإن الأمر يستوجب وجود هيكل للأولويات لتحليل التعارض بين الأهداف ، وتتخذ دالة الهدف في هذه الحالة الشكل الآتى :

فمثلاً لو فرض وجود علاقة تعارض تحول دون إمكانية قبول المتغيرين  $s_1$  ،  $s_8$  في هذه الحالة يمكن الأخذ في الحسبان هذا التعارض عن طريق إعداد القيد  $s_1 + s_8 \geq 1$  . وإذا فرض أن  $s_1$  ،  $s_8$  متغيرين غير مستقلين حيث يفترض إمكانية قبول  $s_1$  منفرداً . في حين يفترض أن المتغير  $s_8$  يتوقف قبوله على قبول إنتاج المنتج  $s_1$  . في هذه الحالة يمكن الأخذ في الحسبان هذه العلاقة عن طريق القيد  $s_1 \geq 1$  ،  $s_8 \leq s_1$  وهكذا يتم تحليل العلاقات بين متغيرات المشكلة لأخذها في الحسبان في شكل قيود بما يسهم في تقديم المعالجة الفعالة لها .

٢ - ٦ قيود عدم السلبية :

وهي متباينات من النوع «  $\leq$  » وعددها مساو لعدد المتغيرات القرارية ، والإنحرافات . حيث يشتمل الطرف الأيمن على المتغير القرارى أو الانحراف . ويشتمل الطرف الأيسر على الصفر .

### القسم الثالث

## ٣ . الصياغة الرياضية بالرموز للنموذج الرياضى المقترح .

إن الصياغة الرياضية بالرموز للنموذج الرياضى المقترح لتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح كمشكلة برمجة أهداف بوحدة صريحة يمكن أن تتخذ الشكل الآتى :

$$\text{دالة الهدف}^* = \sum_{j=1}^n c_j x_j$$

القيود

قيود الأهداف

$$\sum_{j=1}^n a_{ij} x_j \leq b_i \quad i = 1, 2, \dots, m$$

(  $m = 1, 2, \dots, f$  )

$$\sum_{j=1}^n [c_j^+ x_j - c_j^- x_j] = c$$

ولزيد من التفصيلات فيما يتعلق بتحليل التعارض بين الأهداف ، يمكن الرجوع إلى المراجع أرقام : (٦) ، (٨) ، (٩) ، (١٣)

## القيود الهيكلية

### قيود الموارد والطاقات المتاحة

$$\sum_{n=1}^L s_n \leq K$$

(ب = 1, 2, ..., ل)

### قيود عدم القابلية للتجزئة:

$$s_n \text{ أعداد صحيحة}$$

(ن = 1, 2, ..., ط)

### قيود عدم السلبية

$$s_n \geq \text{صفر}$$

$$c_n^+ \geq \text{صفر}$$

$$c_n^- \leq \text{صفر}$$

### شرح الرموز المستخدمة في النموذج:

- ح = القيمة الكلية لدالة الهدف .
- ف = عدد الأهداف المراد تحقيق مستويات مرضية منها .
- ط = عدد المنتجات التي تتعامل فيها المنظمة .
- ع س = مقدار المساهمة «ع» في تحقيق الهدف «هـ» الناتجة عن قبول إنتاج
- هـ ن = وحدة واحدة من المنتج «س»
- ص هـ = المستوى المستهدف تحقيقه للهدف «هـ»
- س ن ب = مقدار الاحتياجات اللازمة من المورد «ب» لإنتاج وحدة واحدة من المنتج «س»
- ل = عدد (أنواع) المورد اللازمة للإنتاج .
- ك ب = أقصى كمية متاحة من المورد «ب» حيث ب = 1, 2, ..., ل

## القسم الرابع

### ٤. الصياغة الرياضية بالأرقام للنموذج الرياضي المقترح .

#### ٤ - ١ الحالة المفترضة:

قد يكون من المناسب الاستعانة ببيانات حالة مفترضة

بغرض التطرق لمناقشة الصياغة الرياضية بالأرقام للنموذج المقترح في هذا البحث . حيث يفترض في بيانات هذه الحالة أن منظمة ما تتعامل في عشرة منتجات سوف يرمز لها بالرموز س<sub>١</sub> ، س<sub>٢</sub> ، ..... ، س<sub>١٠</sub> . كما يفترض أن القائمين على تخطيط الاتفاق الجاري بهذه المنظمة بصدد دراسة وتحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح وفيما يلي الفروض الأخرى لهذه الحالة .

١ - بفرض أن إدارة المنظمة تسعى إلى تحقيق مستويات مرضية للأهداف الآتية :

\* البحث عن تشكيلة المنتجات التي تحقق وضع التعادل للمنظمة . أي تحديد كمية المبيعات من كل منتج ( وإيراد مبيعات كل منتج ) التي تتساوى معها الإيرادات الكلية والتكاليف الكلية للمنظمة أو حالة اللا أرباح واللا خسائر .

\* اختيار تشكيلة المنتجات التي تحقق أكبر سيولة ممكنة للمنظمة .

\* اختيار تشكيلة المنتجات التي تحقق أدنى تباين ممكن .

\* ترغب المنظمة في إنتاج كميات من المنتجين س<sub>٣</sub> ، س<sub>٩</sub> لا تقل عن ٨٥ وحدة ، و ٧٥ وحدة من المنتجين السابقين على التوالي لتغطية احتياجات ارتباطات وتعاقبات والتزامات المنظمة قبل الغير .

\* اختيار تشكيلة المنتجات التي تحقق أقصى حصيلة ممكنة من النقد الأجنبي .

٢ - ترى إدارة المنظمة أن هيكل الأولويات الذي يعكس أهمية تحقيق كل هدف من وجهة نظرها كالاتي :

الوزن النسبي	مجموعة الأهداف
٢	* هدف تحقيق التعادل
١	* هدف تحقيق أقصى سيولة
١	* هدف خفض التباين
١	لأدنى مستوى
٢	* هدف إنتاج كميات معينة
٢	من س <sub>٣</sub> ، س <sub>٩</sub>
١	* هدف تحقيق أقصى حصيلة
١	نقد أجنبي

٣ - بفرض أن الجدول رقم (١) يوضح مقدار مساهمة كل منتج في تحقيق كل هدف من أهداف المنظمة .



المنتجات	عائد المساهمة	السيولة	التباين	التغطية السلعية	حصيلة النقد الأجنبي
س - ١	١	٢٦	ب ١	—	٢٥ دولارا
س - ٢	١	٢٣	ب ٢	—	٢٢ دولارا
س - ٣	٢	٢٧	ب ٣	١	٢٨ دولارا
س - ٤	٣	١٩	ب ٤	—	١٩ دولارا
س - ٥	٤	١٩	ب ٥	—	١٨ دولارا
س - ٦	٥	١٧	ب ٦	—	١٧ دولارا
س - ٧	٦	١٨	ب ٧	—	١٨ دولارا
س - ٨	٧	٢١	ب ٨	—	٤١ دولارا
س - ٩	٨	٢٩	ب ٩	١	٢٩ دولارا
س - ١٠	٩	٢٤	ب ١٠	—	٤٦ دولارا

جدول رقم (١)

الطبيعة المتوقعة التي تحكم التوزيع الاحتمالي لكل من سعر بيع الوحدة ، والتكلفة المتغيرة للوحدة . حيث يفترض أن الظروف الاقتصادية داخل البلاد هي التي تؤثر في سعر بيع الوحدة من كل منتج ويفرض أن الظروف الاستيرادية للخامات ومواد التعبئة والتغليف هي العامل الأساس المؤثر في تحديد تكلفة الوحدة المتغيرة .

وبفرض أن الجدول رقم (٢) يعكس كل من سعر البيع ، والتكلفة المتغيرة للوحدة في ظل كل حالات الطبيعة المتوقعة . وكذا ، احتمال تحقيق كل حالة .

حيث يمثل كلا من  $\frac{1}{2}$  ،  $\frac{1}{3}$  ، ..... ،  $\frac{1}{10}$  مقدار مساهمات مختلف المنتجات في تحقيق هدف التعادل . كما يعكس كل من  $\frac{1}{2}$  ،  $\frac{1}{3}$  ، ..... ،  $\frac{1}{10}$  التباينات التي تنطوي عليها تقديرات عوائد المساهمات التي تحققها المنتجات المختلفة والتي سيرد مناقشتها بعد قليل .

٤ - وبفرض أن عائد المساهمة الذي تحققه الوحدة من كل منتج ( والتي تم التعبير عنها بالرموز  $\frac{1}{2}$  ،  $\frac{1}{3}$  ، ..... ،  $\frac{1}{10}$  ) متغير عشوائي يخضع في تقديره لحالات

المنتجات	سعر البيع			التكلفة المتغيرة		
	ظروف كساح	ظروف عادية	ظروف رواج	ظروف سيئة	ظروف عادية	ظروف حسنة
	٤٥ ،	٣ ،	٢٥ ،	٥ ،	٣ ،	٢ ،
س - ١	١١٢	١٢٥	١٤٨	١٠٥	٩٠	٨١
س - ٢	١٠٢	١٢٣	١٣٥	١٠٠	٨٥	٧٧
س - ٣	١١٩	١٤٣	١٥٧	١١٢	٩٥	٨٦
س - ٤	٨٥	١٠٢	١١٢	٨٢	٧٠	٦٣

المنتجات	سعر البيع					التكلفة المتغيرة	
	ظروف كساد	ظروف عادية	ظروف رواج	ظروف سيئة	ظروف عادية	ظروف حسنة	
	١٤٥	١٣٠	١٢٥	١٠٥	١٠٣	١٠٢	
١٠٠	٨١	٩٨	١٠٨	٧٦	٦٥	٥٩	
١٠١	٧٤	٨٩	٩٨	٦٤	٥٥	٤٩	
١٠٢	٧٨	٩٤	١٠٤	٧٠	٦٠	٥٤	
١٠٣	٩٤	١١٣	١٢٤	٨٨	٧٥	٦٨	
١٠٤	١٢٥	١٥٠	١٦٥	١١٧	١٠٠	٩٠	
١٠٥	١٠٤	١٢٥	١٣٨	٩٤	٨٠	٧٢	

جدول رقم (٢)

٥ - وبفرض أن الجدول رقم (٢) يعكس مقدار احتياجات إنتاج الوحدة الواحدة من كل منتج من كل موارد .

الاحتياجات من الموارد						المنتجات
النقد الاجنبي	ساعات دوران الآلات			ساعات العمل المباشر	الخامات	
	قسم (ج)	قسم (ب)	قسم (١)			
١٨	١,٢	١,٨	٢	١٢	٤	١٠٠
١٧	١,٢	١,٨	٢	١٢	٤	١٠١
٢٠	١,٢	١,٨	٢	١٢	٤	١٠٢
١٤	—	,٥	١,٥	٨	٢,٥	١٠٣
١٣	—	,٥	١,٥	٨	٢,٥	١٠٤
١١	—	,٥	١,٥	٨	٢,٥	١٠٥
١٢	—	,٥	١,٥	٨	٢,٥	١٠٦
١٥	,٤	,٥	١,٦	١٠	٣	١٠٧
٢٠	,٤	,٥	١,٦	١٠	٣	١٠٨
١٦	,٤	,٥	١,٦	١٠	٣	١٠٩

الجدول رقم (٣)

## نحو تحليل للتعادل متعدد

## الأبعاد أكثر واقعية

## من خلال برمجة الأهداف

## بوحدة أصح

٦ - ويفرض أن الكميات القصوى المتاحة من كل مورد وكميات الطلب القصوى لبعض المنتجات كالآتي :

أنواع الموارد	كمية الطلب	الكمية القصوى
* الخامات		٢٥٥٠
* ساعات العمل المباشر		٨٥٠٠
* ساعات دوران الآلات		
- بالقسم ( أ )		١٣٦٠
- بالقسم ( ب )		٧٥٧
- بالقسم ( جـ )		٤٠٨
* النقد الأجنبي		١٢٥٠٧
* الطلب على س		١٠٠
* الطلب على س		١٠٠
* الطلب على س		٩٠
* الطلب على س		٩٠
* الطلب على س		٨٥

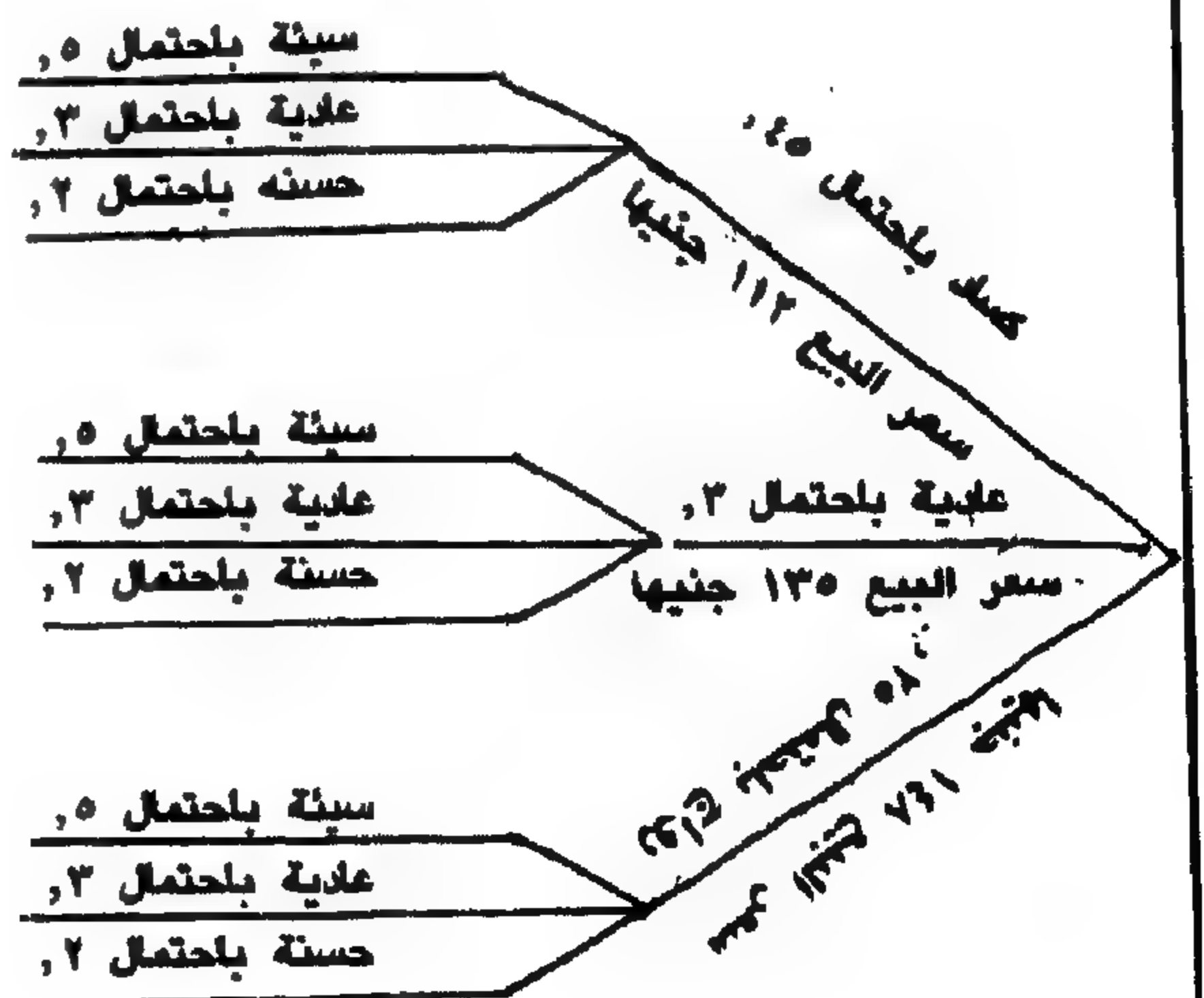
٧ - ويفرض أن التكاليف الثابتة للمنظمة ٢٠٠٠٠ جنيه .  
وفرض أن جميع منتجات المنظمة لا تقبل التجزئة .

٤ - ٢ الصياغة الرياضية بالأرقام للنموذج :

إن إعداد الصياغة الرياضية للنموذج المقترح للتعامل مع المشكلة التي اشتملت عليها الحالة المفترضة كمسألة برمجة أهداف بوحدة صحيحة ، يستلزم ذلك تجهيز المشكلة لتصبح مهيأة لأن تكون مدخلات للنموذج المقترح تطبيقه . حيث يستلزم الأمر إيجاد قيم ١ ، ٢ ، ..... ، ١٠ . كما يستلزم الأمر إيجاد قيم ١ ، ٢ ، ..... ، ١٠ . فضلاً عن ضرورة تحديد قيم الطرف الأيسر لمجموعة قيود الأهداف ، تلك القيم التي تمثل المستويات المطلوب تحقيقها ( أو تحقيق مستويات مرضية منها ) لأهداف المنظمة .

وتمثل قيم ١ ، ٢ ، ..... ، ١٠ عائد المساهمة المتوقع بالنسبة لكل منتج من المنتجات س ١ ، س ٢ ، ..... ، س ١٠ . وهذا العائد متغير عشوائي تتوقف قيمته على التوزيعات الاحتمالية التي تحكم كل حالة من حالات الطبيعة المتحركة في كل من سعر بيع الوحدة ، والتكلفة المتغيرة للوحدة . وعلى ذلك فإن العائد المتوقع للمنتج س ١ ( على سبيل المثال ) يحسب كالآتي وكما هو موضح بالشكل رقم (١) .

حالات الطبيعة سعر البيع	حالات الطبيعة للتكلفة المتغيرة	عائد المساهمة	الاحتمال المشترك	العائد المتوقع
سنة باحتمال ٥	سنة باحتمال ٥	٧	٢٢٥	٥٧٥
عادية باحتمال ٣	عادية باحتمال ٣	٢٢	١٣٥	٢٩٧
حسنة باحتمال ٢	حسنة باحتمال ٢	٣١	١٩	٢٧٩
سنة باحتمال ٥	سنة باحتمال ٥	٣٠	١٥	٤٥
عادية باحتمال ٣	عادية باحتمال ٣	٤٥	١٩	٨٥
حسنة باحتمال ٢	حسنة باحتمال ٢	٥٤	١٦	٢٤
سنة باحتمال ٥	سنة باحتمال ٥	٤٣	١٢٥	٣٧٥
عادية باحتمال ٣	عادية باحتمال ٣	٥٧	٧٥	٤٣٥
حسنة باحتمال ٢	حسنة باحتمال ٢	٦٧	٥٥	٣٣٥
			١	٣٢٠٢



أى أن القيمة المتوقعة لعائد المساهمة الذى يتوقع أن يحققه الوحدة الواحدة من المنتج "س" مقدارها ٣٢ تقريبا . وبتطبيق نفس الخطوات السابقة بالنسبة لسائر المنتجات يمكن الحصول على القيمة المتوقعة لعائد المساهمة لكل وحدة من وحدات تلك المنتجات وهى عبارة عن قيم ١ ، ١ ، ..... ، ١ سالف الإشارة إليها . وهى عبارة عن ٢٢ ، ٢٦ ، ٣٤ ، ٣٦ ، ٢٧ ، ٢٦ ، ٢٦ ، ٢٤ ، ٢٢ ، ٣٤ ، ٣٣ تقريبا للمنتجات س ، س ، س ، ..... ، س على التوالي .

٢ - هدف تحقيق أقصى سيولة ممكنة :

$$\begin{aligned}
 & + \quad ٢٦ \text{ س} \quad + \quad ٢٢ \text{ س} \quad + \quad ٢٧ \text{ س} \quad + \quad ١٩ \text{ س} \quad + \\
 & + \quad ١٩ \text{ س} \quad + \quad ١٧ \text{ س} \quad + \quad ١٨ \text{ س} \quad + \quad ٢١ \text{ س} \quad + \\
 & ٢٩ \text{ س} \quad + \quad ٢٤ \text{ س} \quad + \quad \frac{-}{\text{ح}} \quad - \quad \frac{+}{\text{ح}} = ١٦٩٠٠ \text{ جنيه} .
 \end{aligned}$$

٥ - قيود كميات الطلب القصوى لبعض المنتجات :

$$س_٢ \geq ١٠٠ \text{ وحدة} ، س_٤ \geq ١٠٠ \text{ وحدة}$$

$$س_٦ \geq ٩٠ \text{ وحدة} ، س_٨ \geq ٩٠ \text{ وحدة}$$

$$س_{١٠} \geq ٨٥ \text{ وحدة} .$$

٦ - قيود عدم الكسرية :

$$س_١ ، س_٢ ، ..... ، س_{١٠} \text{ أعداد صحيحة} .$$

٧ - قيود عدم السلبية :

$$س_١ ، س_٢ ، ..... ، س_{١٠} \leq \text{صفر} ،$$

$$\begin{array}{cccccccccc} + & - & + & - & + & - & + & - & + & - \\ ح & ح & ح & ح & ح & ح & ح & ح & ح & ح \\ ١ & ١ & ٢ & ٢ & ٣ & ٣ & ٤ & ٤ & ٥ & ٥ \\ ١ & ١ & ٢ & ٢ & ٣ & ٣ & ٤ & ٤ & ٥ & ٥ \end{array}$$

$$\frac{ح}{٢٥} \leq \text{صفر}$$

ولقد جاءت نتائج حل المشكلة التي اشتملت عليها الحالة المقترضة سالفة الذكر، كمشكلة برمجة أهداف بوحداث صحيحة ، باستخدام الحاسب الآلى على النحو الآتى :

$$\begin{array}{cccccccc} - & - & - & - & + & + & + & + \\ ح & ح & ح & ح & ح & ح & ح & ح \\ ١ & ٤ & ١٥ & ٣٥ & ٢ & ٢ & ٢ & ٢ \\ ١ & ٤ & ١٥ & ٣٥ & ٢ & ٢ & ٢ & ٢ \end{array}$$

$$\frac{ح}{٢} = ١٩٢ ، \frac{ح}{٣} = ٩٥٤ ، \frac{ح}{٤} = ٥٣٠٧ ، \frac{ح}{٥} = ٤٤ ، \frac{ح}{٦} = ١٠٠ ، \frac{ح}{٧} = ٩٠ ، \frac{ح}{٨} = ٨٠ ، \frac{ح}{٩} = ٨٥ ، \frac{ح}{١٠} = ٨٥$$

$$س_١ = س_٢ = س_٣ = س_٤ = س_٥ = س_٦ = س_٧ = \text{صفر} ، س_٨ = س_٩ = س_{١٠} = ٨٥$$

$$١٠٠ ، ١٢٩ ، ١٠٠ ، ٨٥ ، ٩٠ ، ٨٥ ، ٨٥ ، ٨٥ ، ٨٥ ، ٨٥$$

$$س_٩ = ٨٥ ، س_{١٠} = ٨٥ ، س_١ = ٨٥$$

## نحو تحليل للتمادل متعدد

## الأبعاد أكثر واقعية

## من خلال برمجة الأهداف

## بوحداث صحيحة

٢ - قيد ساعات العمل المباشر :

$$\begin{array}{cccccc} + & + & + & + & + & + \\ س_١ & س_٢ & س_٣ & س_٤ & س_٥ & س_٦ \\ ١٢ & ١٢ & ١٢ & ٨ & ٨ & ٨ \\ ١٢ & ١٢ & ١٢ & ٨ & ٨ & ٨ \\ ١٠ & ١٠ & ١٠ & ١٠ & ١٠ & ١٠ \\ ١٠ & ١٠ & ١٠ & ١٠ & ١٠ & ١٠ \end{array}$$

$$٨٥٠٠ \geq س_١ + س_٢ + س_٣ + س_٤ + س_٥ + س_٦$$

٣ - قيود ساعات دوران الآلات :

القسم (١)

$$\begin{array}{cccccc} + & + & + & + & + & + \\ س_١ & س_٢ & س_٣ & س_٤ & س_٥ & س_٦ \\ ١,٥ & ١,٥ & ١,٥ & ١,٥ & ١,٥ & ١,٥ \\ ١,٥ & ١,٥ & ١,٥ & ١,٥ & ١,٥ & ١,٥ \\ ١,٦ & ١,٦ & ١,٦ & ١,٦ & ١,٦ & ١,٦ \\ ١,٦ & ١,٦ & ١,٦ & ١,٦ & ١,٦ & ١,٦ \end{array}$$

$$١٣٦٠ \geq س_١ + س_٢ + س_٣ + س_٤ + س_٥ + س_٦$$

القسم (ب)

$$\begin{array}{cccccc} + & + & + & + & + & + \\ س_١ & س_٢ & س_٣ & س_٤ & س_٥ & س_٦ \\ ١,٨ & ١,٨ & ١,٨ & ١,٨ & ١,٨ & ١,٨ \\ ١,٨ & ١,٨ & ١,٨ & ١,٨ & ١,٨ & ١,٨ \\ ١,٨ & ١,٨ & ١,٨ & ١,٨ & ١,٨ & ١,٨ \\ ١,٨ & ١,٨ & ١,٨ & ١,٨ & ١,٨ & ١,٨ \end{array}$$

$$٧٥٧ \geq س_١ + س_٢ + س_٣ + س_٤ + س_٥ + س_٦$$

القسم (ج)

$$\begin{array}{cccccc} + & + & + & + & + & + \\ س_١ & س_٢ & س_٣ & س_٤ & س_٥ & س_٦ \\ ١,٢ & ١,٢ & ١,٢ & ١,٢ & ١,٢ & ١,٢ \\ ١,٢ & ١,٢ & ١,٢ & ١,٢ & ١,٢ & ١,٢ \\ ١,٢ & ١,٢ & ١,٢ & ١,٢ & ١,٢ & ١,٢ \\ ١,٢ & ١,٢ & ١,٢ & ١,٢ & ١,٢ & ١,٢ \end{array}$$

$$٤٠٨ \geq س_١ + س_٢ + س_٣ + س_٤ + س_٥ + س_٦$$

٤ - قيد النقد الأجنبي :

$$\begin{array}{cccccc} + & + & + & + & + & + \\ س_١ & س_٢ & س_٣ & س_٤ & س_٥ & س_٦ \\ ١٨ & ١٧ & ٢٠ & ١٤ & ١٢ & ١٥ \\ ١٨ & ١٧ & ٢٠ & ١٤ & ١٢ & ١٥ \\ ١٨ & ١٧ & ٢٠ & ١٤ & ١٢ & ١٥ \\ ١٨ & ١٧ & ٢٠ & ١٤ & ١٢ & ١٥ \end{array}$$

$$١٣٥٠٠ \geq س_١ + س_٢ + س_٣ + س_٤ + س_٥ + س_٦$$

## التعليق على نتائج حل المشكلة :

واضح أن الحل يوصى باستبعاد المنتجات  $s_1, s_2, s_3, s_4, s_5, s_6, s_7$  لظهور كل منها في الحل الأمثل بقيمة مساوية للصفر في حين يوصى الحل بإنتاج الكميات ١٠٠ وحدة ، ١٢٩ وحدة ، ١٠٠ وحدة ، ٩٠ وحدة ، ١٥٥ وحدة ، ٨٥ وحدة من المنتجات  $s_8, s_9, s_{10}, s_{11}, s_{12}, s_{13}, s_{14}$  على التوالي .

ولقد أسفرت تلك النتائج عن الآتى :

١ - بالنسبة لهدف تحقيق التعادل\* ، تستطيع المنظمة أن تحقق هدف التعادل تماماً الذى يفترض في الحالة المفترضة أن المنظمة تسعى إلى تحقيقه . حيث تحقق تشكيلة كميات المنتجات المرشحة مجتمعة عائد مساهمة مقداره ٢٠٠٠١ جنيه وهو يغطى التكاليف الثابتة للمنظمة والتي مقدارها ٢٠٠٠٠ جنيه .

٢ - بالنسبة لهدف تحقيق أقصى سيولة ممكنة ، تستطيع المنظمة أن تحقق في ظل تشكيلة المنتجات التي يوصى بحاجة الحل سيولة نقدية مقدارها ١٦١٠٨ جنيهات وهذه القيمة وإن كانت تقل عن المستوى المستهدف لهذا الهدف (والذى تم تحديده بشكل حكى) إلا أنها تمثل أقصى سيولة يمكن تحقيقها .

٣ - بالنسبة لهدف تحقيق أدنى تباين ممكن ، تنطوى تشكيلة المنتجات التي يرشحها الحل على تباين كلى مقداره ١١٤٤٦ جنيه وهو أقل من مستوى التباين المسموح به (والذى تم تحديده أيضاً بشكل حكى) . بمقدار ٩٥٤ جنيه .

٤ - بالنسبة لهدف تحقيق أقصى حصيلة من النقد الأجنبى ، تستطيع المنظمة أن تحقق في ظل تشكيلة المنتجات التي يرشحها الحل حصيلة من النقد الأجنبى تفوق المستوى المستهدف لهذا الهدف (والذى تم تحديده أيضاً بشكل حكى) . حيث تبلغ مقدار الزيادة التي يمكن تحقيقها في حصيلة النقد ٣٥٠٧ دولارات .

٥ - بالنسبة لهدف إنتاج ٨٥ وحدة على الأقل من المنتج «  $s_3$  » ، أوصى حل المشكلة بإنتاج ١٢٩ وحدة من المنتج  $s_3$  أى إنتاج ما هو يفوق الحد الأدنى المطلوب وهو أمر مرغوب فيه .

٦ - بالنسبة لهدف إنتاج ٧٥ وحدة على الأقل من «  $s_9$  » أوصى الحل بإنتاج ١٥٥ وحدة من المنتج «  $s_9$  » ، وهي كمية تزيد على الحد الأدنى المطلوب وهو أمر مرغوب فيه .

٧ - احتياجات تنفيذ تشكيلة المنتجات التي يرشحها الحل لا تتجاوز القدر المتاح من كل نوع من الموارد المتاحة لدى المنظمة . فعلى سبيل المثال تحتاج تشكيلة المنتجات المرشحة إلى ٦٨٤٨ ساعة عمل مباشر وهو أقل من ساعات العمل المباشر المتاحة لدى المنظمة والذي يقدر بنحو ٨٥٠٠ ساعة عمل مباشر .

٨ - جاءت الكميات التي يوصى الحل بإنتاجها من المنتجات  $s_1, s_2, s_3, s_4, s_5, s_6, s_7$  متفقة تماماً مع كميات الطلب القصوى على هذه المنتجات التي تتوقعها الإدارة .

٩ - لم يشتمل الحل الأمثل للمشكلة على أية قيم كسرية لأى منتج من المنتجات التي يرشحها الحل . وهذا يتفق تماماً مع طبيعة المنتجات التي تتعامل فيها المنظمة من افتراض (ضمن فروض الحالة) عدم قابلية المنتجات للتجزئة .

## الخلاصة والتوصيات :

تنطوى دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح على العديد من المعوقات التي تحد كثيراً من فعالية الدور الذى يؤديه تطبيق النموذج الرياضى لتحليل التعادل سالف الإشارة إليه في صدر هذا البحث . في حين تمثل دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح وما تنطوى عليه من مشكلات مجالاً طيباً يزدهر فيه كثيراً تطبيق أسلوب برمجة الأهداف بوحداث صحيحة ، حيث يمكن الأخذ في الحسبان جميع أهداف المنظمة وتحليلها للتعرف على أى تعارض بينها حتى يمكن إعداد هيكل الأولويات المناسب الذى يعكس مدى أهمية كل هدف من وجهة نظر الإدارة بما يسهم في تحقيق مستويات مرضية من جميع الأهداف في آن واحد . كما يمكن الأخذ في الحسبان عدم التأكد بحيث تأتى النتائج منطوية على قدر من مخاطر عدم التأكد يتناسب مع ميول وقدرات متخذ القرار لتحمل المخاطر . كما يمكن الأخذ في الحسبان كلا من تعدد المنتجات ، وعدم القابلية للتجزئة بالنسبة لجميع (أو بعض) المنتجات ، وندرة الموارد اللازمة للتنفيذ . أى أنه باختصار شديد يمكن في ظل أسلوب برمجة الأهداف بوحداث صحيحة الأخذ في الحسبان مختلف المشكلات التي يمكن أن تكتنف



يقتصر على الطرف الأيسر لقيد هدف التعادل ليصبح ٢٦٠٠٠ جنيه بدلاً من ٢٠٠٠٠ جنيه .

\* إذا استهدفت المنظمة تحقيق مستوى أرباح مقداره ٦٠٠٠ جنيه (مثلاً) بدلاً من هدف تحقيق التعادل . فإن التغيير سوف

## نحو تحلیل التزامات متعدد

## الأبعاد أكثر واقعية

## من خلال برمجة الأهداف

## بودجات صحیحہ

دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح بما يسمح بتطوير هذه الدراسة ويجعلها تؤتي ثمارها المرجوة .

كما أن النموذج الذي يقترحه الباحث في هذا البحث لتطوير تحليل التعادل ينطوي على درجة عالية من المرونة تمكنه من الأخذ في الحسبان كافة أهداف المنظمة والأبعاد المختلفة لتحليل التعادل . فعلاً يمكن الأخذ في الحسبان ( بالإضافة إلى الأهداف التي اشتملت عليها الحالة المفترضة في البحث ) هدف تحقيق معدل دوران معين للأموال المستثمرة ، وهدف تحقيق معدل معين للعائد على الاستثمار ( وغيرهما من الأهداف ) في شكل قيدين من قيود الأهداف يتخذ الصياغتين التاليتين :

**قيد هدف تحقيق معدل دوران معين للأموال المستثمرة .**

$$1 + \frac{1}{2^s} + \frac{1}{3^s} + \dots + \frac{1}{n^s} + \dots$$

**قيد هدف تحقيق معدل عائد معين على الاستثمار**

$$+ 2^1 = 2^0 + 2^1 + 2^2 + \dots + 2^{n-1} + 2^n$$

### حیث ان :

٤ ، .... ن : ترمز للهامش المالي الذي تحققه الوحدة من كل منتج من المنتجات التي عددها ن :

وحيث م = سعر بيع الوحدة - ( مرات الدوران المطلوبة × احتياج الوحدة من رأس المال العامل )

از = مرات الدوران المطلوبة × رأس المال الثابت

ط ، ..... ط : ترمز للهامش الاقتصادي الذي تحققه  
ن  
الوحدة من كل منتج .

وحيث  $\bar{p} = \text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}$

- معدل العائد على الاستثمار  $\times$  احتياج الوحدة من رأس المال العامل .

ث : التكاليف الثابتة للمنظمة .

ع ر = معدل العائد على الاستثمار .

المطلوب  $\times$  رأس المال الثالث .

كما يتم التعبير عن هذين الهدفين باستخدام انحرافات القصور أو انحرافات الفائض أو الاثنان معاً حسبما يقتضى الموقف وكما أشار الباحث أنفا . ومن ثم يعتقد الباحث ويوصى بتطبيق نموذج برمجة الاهداف بوحدات صحيحة المقترح في هذا البحث . عند القيام بدراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح . سيما أن الباحث قام بتطبيق هذا النموذج للتعامل مع الحالة المفترضة التى اشتمل عليها القسم الرابع من البحث ( تلك الحالة التى يعتقد الباحث أنها تشتمل على معظم المعوقات سالف الإشارة إليها في القسم الأول من البحث ) وقد يمكن الوصول إلى نتائج مرضية جداً .

## المراجع

- Alog Normal Approach", *The Accounting Review*, January, 1975 .
- 6 - IJIRI, Y., "Management Goals and Accounting For Control", (North - Holland Publishing, Co., Amsterdam, 1965) . ●
  - 7 - JAEDICKE, R.K., "Improving b - E Analysis By Linear Programming Technique", "N.A.A. Bulletin, XLII, March, 1961 .
  - 8 - JOHNSEN, E., "Studies In Multi objective Decision Models", (Monograph No., I, Economic Research Center, Studentlitter-Ature, Lund, 1968) .
  - 9 - LEE, S.M., "Goal Programming for Decision Analysis", (Auer Bach Publishers Inc., Philadelphia, 1972) .
  - 10 - SHIH, W., "A General Decision Model for Cost - Volume - Profit Analysis Under Uncertainty", *The Accounting Review*, Vol IIV, No. 4, October, 1979 .
  - 1 - BELL, AIBERY L., "Break Even Charts Versus Marginal Graphs: A case of Cost and Probits Versus Resource Allocation", *Management Accounting*, 1, (February, 1969) .
  - 2 - CHARNES, A., and Cooper, W.W., "Management Models and Industrial Applications of Linear Programming", (JOHN WILEY & SONS, Inc., N.Y. 1, 1961) .
  - 3 - CHERRINGTON, J.O., HUBBARS, E.D. and LUTHHY, D.H. "Cost and Managerial Accounting", (Dubuque, IOWA: W.M.C. Brown Publishers, 1985) .
  - 4 - FINIEY, D.R. and LIAO, W.N., "A general Decision Model for Cost Volume profit Analysis Under Uncertainty: A comment", *The Accounting Review*, VOL. LVI, No. 2, April, 1981 .
  - 5 - HILLIARD, J.E. and LEITCH, R.A., "Cost - Volume - Profit Analysis Under Uncertainty :



سازمان اسناد و کتابخانه ملی  
جمهوری اسلامی ایران

## وظيفة التسويق

فى

# المنظمات الصحية الاستثمارية

د. طاهر مرسى عطية

### ملخص البحث

يستهدف هذا البحث دراسة الكيفية التى تمارس بها وظيفة التسويق فى المنظمات الصحية الاستثمارية ( مستشفيات ومراكز الأشعة والتحليل وغيرها ) .

ويركز البحث على المنظمات الصحية الاستثمارية فى مدينة القاهرة الكبرى . وقد اعتمد الباحث على إجراء المقابلات المتعمقة مع المسؤولين فى هذه المنظمات ، وتوجيه قائمة استقصاء لعينة عشوائية شملت ٥٠٪ من مجتمع البحث .

وقد أوضح البحث أن هذه المنظمات موجهة فنيا وليست موجهة تسويقيا . فالتنظيم الإدارى فيها خلو من وحدة إدارية تمارس وظائف التسويق ، والتسويق فيها بمفهومه الحديث غائب عن ذهن الإدارة العليا . وليس لدى معظم المنظمات ، نظم معلومات تسويقية ، ومن ثم ليس لديها أهداف وخطط تسويقية ، كما أنه ليس لديها استراتيجيات سليمة للمنتجات أو التسعير أو الترويج . كما أبرز الحاجة لدعم الفكر التسويقي لدى إدارة المنظمات ، لما يمكن أن يقدمه من حلول لكثير من المشكلات التى تواجهها .

### الفصل الأول

#### مقدمة البحث

#### أولا : تحديد المشكلة :

وصف « براون » ( Brown 1987 ) صناعة الرعاية الصحية فى الولايات

المتحدة الأمريكية بقوله « إن صناعة الرعاية الصحية Health Care Industry هى اليوم وبغير أدنى شك فى منتصف الطريق نحو تغير جذرى ، فالوقت هو وقت التحدى وهو أيضا وقت الفرصة . فتكاليف الرعاية الصحية ترتفع ، والدعوة إلى

التدخل الحكومى فيها تتزايد ، بل إن هذه الدعوة تهدد النظام الصحى القائم ، والمنافسة لم تعد مجرد احتمال وإنما أصبحت واقعا ، والمستهلك - المريض - تعلم عن ذى قبل جمع معلومات أفضل ، واتخاذ قرار أفضل بصدد بدائل العلاج المتاحة . »

وإذا كان هذا القول صحيحا أو دقيقا فى وصف هذه الصناعة فى الولايات المتحدة الأمريكية ، فإن الأمر يستوجب إعادة النظر أيضا فى صناعة الرعاية الصحية فى مصر ، فلقد حفلت صفحات الصحف فى الآونة الأخيرة بالكثير من رسائل القراء التى تعبر عن السخط على أسعار العلاج فى المستشفيات عامة وفى المستشفيات الاستثمارية بصفة خاصة ، حتى لقد أصبح يطلق على هذه الأسعار « الأسعار الاستفزازية » وأفردت الصحف الكثير من التحقيقات الصحفية عن هذا الموضوع ، بل إن مجلس الشعب قد ناقش هذا الموضوع فى جلستين خلال عام ١٩٨٧ ، وطالب بعض السادة أعضاء المجلس بضرورة تدخل الدولة فى عمل هذه المستشفيات . وقد صاحب هذه الظاهرة تصاعد المشكلات الإدارية فى بعض المستشفيات حتى لقد انتقل الأمر فى بعضها إلى أروقة القضاء وجرى حل بعض مجالس الإدارة وحول أفراد بعضها إلى

التحقيق ، وفي ذات الوقت فإن أكثر من مستشفى تعمل بأقل كثيرا من طاقتها ولا مفر حينئذ من تحميل التكاليف على الأعداد القليلة من المرضى التي تتعامل مع المستشفى . وقد ظهرت في ذات الوقت ظاهرة جديدة أخذت تداعب عيون قراء الصحف بل ومشاهدي التلفزيون ، وهي ظاهرة الإعلان عن خدمات المستشفيات - خاصة خدمات الطوارئ - وعن كبار الأساتذة الزائرين .

وإذا كان الواقع يؤكد أن زيادة اهتمام منظمات الرعاية الصحية في الولايات المتحدة بالتسويق ، كان وليد أزمة أو نتيجة الشعور بالحاجة الملحة لما يمكن أن يقدمه التسويق إلى هذه المنظمات ، فإن ما تعانيه المستشفيات الاستثمارية في مصر بل والعاملين معها الآن قد أبرز حاجة مماثلة إلى التسويق عله يساهم في حل بعض هذه المشكلات .

وإذا كان « كاوفمان » ( Kaufmann ) ( 1987 ) يرى أنه لا توجد وظيفة إدارية أسامت منظمات الرعاية الصحية - في الولايات المتحدة - استخدامها قدر وظيفة التسويق ، وأن تطوير هذه الوظيفة لم ينظر في معظم الحالات ، إلا على تخويل المسئول في بعض الاختصاصات في مجال المعلومات عن أفراد المنظمة وعن المتعاملين معها ، دون أن يصاحب ذلك تغيرا فعلياً في فلسفة إدارة المنظمة أو تصرفاتها ، وأن التغير كثيرا مما اقتصر على مجرد إبدال مسمى مدير العلاقات العامة في المستشفى بمسمى مدير التسويق ، أى أن التغير لم يتعد مجرد إبدال الالافته « فإن الأمر يثير تساؤلات عديدة عن أوضاع المنظمات المصرية المماثلة .

وتتمثل أهم التساؤلات - السابق الإشارة إليها - فيما إذا كانت الكيفية التي تؤدي بها وظيفة التسويق في المستشفيات الاستثمارية المصرية سبباً رئيساً وراء عمل هذه المستشفيات بأقل من طاقتها الإنتاجية ؟ وما إذا كانت شكاوى

المتعاملين مع هذه المستشفيات ترجع إلى ضعف أو غياب الاستراتيجية التسويقية فيها ؟

مشكلة هذا البحث إذا هي تحديد مدى مساهمة التسويق - وجوداً أو غياباً أو ضعفاً في الممارسة - في الأزمة التي تمر بها المستشفيات الاستثمارية ، والتي سبق تحديد مظاهرها في :

- الشكوى من ارتفاع أسعار العلاج .
- عمل المستشفيات بأقل من طاقتها الإنتاجية .
- الدعوة المتزايدة إلى التدخل الحكومي .
- بروز الإعلان عن المستشفيات وخدماتها في الصحف والتلفزيون .

### ثانياً : أهداف البحث :

يستهدف هذا البحث هدفين رئيسيين هما :

- تحديد ما إذا كانت الكيفية التي تمارس بها وظيفة التسويق في المستشفيات الاستثمارية قد ساهمت في ظهور المشكلات التي تعاني منها هذه المستشفيات .
- تحديد الدور الذي يمكن أن يلعبه التسويق في تطوير المستشفيات الاستثمارية وما يمكن أن يقدمه من حلول لهذه المشكلات .

### ثالثاً : أهمية البحث :

- ترجع أهمية هذا البحث إلى :
- أهمية وظيفة التسويق في المنظمات في المجتمع المعاصر .
- اهتمام البحث بمنظمات حيوية تؤثر على صحة المواطنين .
- تزايد حجم الاستثمارات التي وجهت إلى إقامة وتطوير المنظمات موضع البحث .
- اجتذاب المنظمات موضع البحث ، ليس فقط لمستهلكين محليين ، وإنما لمستهلكين من دول أخرى وخاصة الدول العربية .
- إن إدارة المستشفيات قد نالت عناية جامعة القاهرة ، حيث أنشأت كلية التجارة بها دبلوما لإدارة المستشفيات ، كما أنشأت كلية التجارة بجامعة قناة السويس

دبلوما مماثلاً ، وسجلت ونوقشت ببعض كليات التجارة رسائل متعددة في إدارة المستشفيات ، كما أنشئت الجمعية المصرية لإدارة المستشفيات ، إلا أن هذه الجهود لا تزال - في رأى الباحث - متواضعة إذا ما قورنت بأهمية هذه المنظمات ، كما أن الرسائل الجامعية المشار إليها ، قد ركزت كلها على إدارة المستشفيات ، ولم تعط الاهتمام الواجب لوظيفة التسويق فيها .

### رابعاً : حدود البحث :

يقتصر هذا البحث على دراسة التسويق في المنظمات الصحية التي أقيمت في نطاق مدينة القاهرة ، في ظل قانون استثمار المال العربي والأجنبي ، ويرجع ذلك إلى قصور إمكانات الباحث عن مد بحثه إلى المنظمات الأخرى الحكومية والتعاونية والخاصة داخل القاهرة وخارجها .

### خامساً : البحوث السابقة :

هناك العديد من البحوث الأجنبية في مجال تسويق الرعاية الصحية ، وقد اختار الباحث بعض هذه البحوث التي يرى أنها أكثر أهمية من غيرها . - « نيلسون » ( Nelson 1987 ) . وقد اتبع منهج دراسة الحالة ، واشتمل بحثه على دراسة لتطبيقات التسويق في مستشفيات الصحة النفسية والعقلية .

- وقد استهدف البحث :
- توضيح مفهوم التسويق .
- كيفية توفير مفاهيم التسويق لاستخدامها في هذه المنظمات .
- توجيه الممارسين إلى كيفية تطبيق المبادئ الأساسية للتسويق ، من خلال عرض برنامج إرشادي تسويقي جرى تطبيقه في المصحات العقلية في خمس ولايات أمريكية .

وقد حدد « نيلسون » مكونات المزيج التسويقي على النحو التالي :

# وظيفة التسويق في المنظمات

## الصحية الاستثمارية

واستخدم عينة قوامها ٢٤٠٠ شخص ، رد منهم على الاستقصاء ١٣٤٩ ( ٥٦,٢ ٪ ) وقد توصل « سميث » إلى وجود اتجاه عام سلبي بين المواطنين تجاه النظام الطبي في الولايات المتحدة ، مما يظهر الحاجة إلى إجراء المزيد من البحث حول رضا المستهلك في الخدمات الصحية .

وأشار « سميث » إلى أهمية التعرف على درجة رضا / أو عدم رضا المستهلك وأسباب ذلك ، لصنع سياسات سليمة ، وتصميم برامج تسويق فعالة . كذلك أوضح « سميث » .

- أن مفهوم رضا المستهلك في مجال الرعاية الصحية ، لا يزال غامضاً وبحاجة إلى تحديد دقيق .

- إن المستهلك - المريض - ينظر إلى الصفات الشخصية للطبيب ، بوصفها أهم عناصر تحقيق الرضا ، بينما لا يشعر الأطباء بأهمية العنصر وبتأثيره في تحقيق رضا المريض .

- « ويليامز » ( Williams 1985 ) وقد استهدف بحثه استكشاف وسائل بناء فريق البيع الفعال في المستشفيات ، وأهمية وجود هذا الفريق في استكشاف المنتجات / الخدمات الجديدة ، ويشير « ويليامز » أن التسويقيين الأوائل في مجال المستشفيات ، قد أسقطوا من قاموسهم كلمة المبيعات . وقد طرح « ويليامز » سؤالاً هو : هل يجب على استخدام الفنيين كرجال بيع ؟ أو على أن أقدم تدريباً فنياً لرجال البيع ؟ كما ناقش ضرورة تنظيم رجال البيع واقترح لذلك منهجان .

الأول : التنظيم على أساس المنتج حيث يعتبر كل منتج مركزاً بيعياً .

والثاني : التنظيم على أساس الأسواق ثم تحديد المنتج الذي يوجه إلى كل سوق .

سادساً : الدراسة الاستطلاعية :

تظهر البيانات التي حصلنا عليها من

ثم يدعو « كاوفمان » إلى الاهتمام بالإعلان والإعلام . كذلك أوضح « كاوفمان » حاجة كل من الإعلان والعلاقات العامة في مجال الخدمة الصحية إلى مهارات مختلفة . فالعلاقات العامة تستهدف بناء شعور ودي تجاه المنظمة والتأثير في الرأي العام . أما الإعلان فيستهدف زيادة احتمال اتجاه المستهلك - المريض - إلى اختيار المنظمة المعلن عنها .

- « فرانكلين » ( Franklin 1985 ) وهي دراسة مكتبية استهدفت توضيح الأخطاء السبعة الأكثر شيوعاً ، والتي يقع فيها رجال التسويق في مجال المنظمات الصحية . وقد حدد « فرانكلين » هذه الأخطاء كما يلي :

- عدم وجود مجهود تسويقي محدد داخل المنظمة .

- النظر إلى كل من الإعلان والتسويق بوصفها مترادفين .

- تقليد المنظمة القائمة في السوق تسويقياً .

- التركيز على شكل الرسالة الإعلانية دون تركيز مماثل على مضمونها .

- عدم تحقيق التوازن بين مكونات الجهد التسويقي .

- عدم التحديث المستمر للجهد التسويقي عن طريق المعلومات الجديدة .

- عدم المرونة في التخطيط أو في التنفيذ .

- « سميث » ( Smith 1985 ) وقد ركز بحثه على دراسة رضا المستهلك في المنظمات الصحية . وقام البحث على مقابلات متعمقة شخصية أو عن طريق الهاتف مع اثني عشر طبيباً ، وأتبع ذلك بإعداد استقصاء مكون من ٤٥ سؤالاً مطلقاً ، وثلاثة أسئلة نهاياتها مفتوحة ،

- المنتج : وهو الخدمة المقدمة والمنفعة التي يتلقاها المستهلك ( المريض ) ويعترف « نلسون » بأن هذا المفهوم من الصعب قياسه . ففي برنامج FIGHTING THE STIGMA المنتج هو الصورة الذهنية عن المنظمات الصحية المشتركة في البرنامج ، لذلك فإن سمعة هذه المنظمات ، ومستوى الخدمة التي تقدمها هامة للغاية ، فهي التي يجري بيعها للمستهلك .

- السعر : ويتجزأ إلى جزئين : التكلفة الكاملة ، المتوسطة ، الحدية ، والنقدية الصافية ، والقيمة . وكثير من قرارات التسعير يجب أن تتخذ دون النظر إلى التكلفة .

- السوق أو المكان : وهو يتعدى موقع المنظمة ، ويتضمن الجو العام الذي يبرزه شكل المبنى ، وما يحيط بالمبنى . فهل المكان يسهل الوصول إليه ، وهل يبعث على الراحة والإقناع ؟

- الترويج : ويستهدف الإعلام والإقناع والتذكرة .

- « كاوفمان » ( Kaufman 1987 ) وهي دراسة مكتبية أوضحت أن الهدف الثاني للتسويق في منظمات الرعاية الصحية ، هو تعظيم احتمالات استفادة مستهلك الخدمة الصحية من المنتج الخدمة المقدمة له عن طريق التصميم الجيد للمنتج / الخدمة بحيث يتوافق مع الحاجات والرغبات المتغيرة للمستهلك ، ومن ثم إقناعه بالانتفاع بها . أوضح « كاوفمان » مدى تضخم مشكلة نقص المعلومات عن المنظمات الصحية لدى المستهلك ، وكيف أن معلومات المستهلك عن محلات بيع الهامبورجر في منطقته ، أكثر من معلوماته عن المنظمات الصحية الموجودة فيها . ومن

الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة<sup>(١)</sup> أنه قد أنشئ في ظل قانون استثمار المال العربى والأجنبى ، داخل نطاق القاهرة الكبرى ٣١ منظمة صحية منها ٢٤ منظمة بدأت بالفعل في ممارسة عملها حتى ١٩٨٩/٩/٣٠ ، وتزيد التكلفة الاستثمارية لكل منها على مليون ج.م. ويظهر تحليل هذه البيانات ما يلى :

- تتكون المنظمات موضع البحث « ٢٤ منظمة » من عشرين مستشفى بالإضافة إلى أربع منظمات متخصصة في كل من العلاج الطبيعى ، القلب ، الأشعة ، التحاليل الطبية . وعلى هذا تمثل المستشفيات نسبة ٨٣,٢٪ من المنظمات الصحية الاستثمارية .

- تتوطن المنظمات الصحية الاستثمارية أساسا في موقعين في نطاق القاهرة الكبرى هما مصر الجديدة ومنطقة الدقى التى تضم المهندسين والعجوزة والدقى . وتشتمل منطقة الدقى على عشر منظمات ( ٤١,٧٪ ) بينما تشتمل مصر الجديدة على سبع منظمات ( ٢٩,١٪ ) ، وتقع منظمتان في كل من مدينة نصر والمعادى .

- تتخذ معظم المنظمات الصحية الاستثمارية شكل الشركات المساهمة . فهناك خمس عشرة شركة مساهمة ( ٦٢,٥٪ ) وسبع شركات توصية بسيطة ( ٢٩,٢٪ ) .

- يختلف حجم العمالة - بمختلف تخصصاتها - داخل المنظمات موضع البحث اختلافا كبيرا ، وفي الوقت الذى نجد فيه خمس منظمات ( ٢٠,٨٪ ) يعمل بكل منها أقل من خمسين فردا ، فإننا نجد خمس منظمات أخرى يعمل بكل منها ٣٠٠ فرد فأكثر . ويصل مجموع العاملين في

المنظمات موضع البحث إلى ٤٦٧٩ فرداً بمتوسط ١٩٥ فرداً لكل منظمة ، ولا يبرر حجم المنظمة مقدرا بتكلفتها الاستثمارية هذا التباين الكبير في حجم العمالة . ( جدول رقم ٦ ) .

- في الوقت الذى يبلغ فيه مجموع التكاليف الاستثمارية للمنظمات موضع البحث ٢١٣,٥ مليون ج.م بمتوسط حسابى ٨,٩ مليون ج.م ، فإن الجدول رقم ( ٢ ) يوضح أن هناك سبع منظمات تقل التكلفة الاستثمارية في كل منها عن ثلاثة ملايين ج.م ، وست منظمات تبلغ التكلفة الاستثمارية لكل منها اثنى عشر مليون ج.م فأكثر .

- لا توجد علاقة واضحة بين التكلفة الاستثمارية للمنظمة وبين شكلها القانونى . ففى الوقت الذى تمثل فيه الشركات المساهمة ٦٢,٥٪ من مجموع المنظمات ، فإن من بين هذه المنظمات ثلاثة تقل التكلفة الاستثمارية في كل منها عن ٣ ملايين ج.م ، وخمسة تتراوح التكلفة الاستثمارية بكل منها ما بين ثلاثة وستة ملايين ج.م ، وست منظمات تبلغ التكلفة الاستثمارية بكل منها اثنى عشر مليون ج.م فأكثر . وهناك منظمات اتخذت شكل التوصية البسيطة وتبلغ تكلفتها الاستثمارية نحو مليون ج.م ، وأخرى اتخذت نفس الشكل وتبلغ تكلفتها الاستثمارية ما بين تسعة واثنى عشر مليون ج.م .

- توجد علاقة واضحة بين حجم المنظمة « مقدرا بتكلفتها الاستثمارية » وبين عدد العاملين فيها ، إذ يبين الجدول رقم « ٦ » وجود سبع منظمات يقل عدد العاملين في كل منها عن ١٥٠ فردا وتقل التكلفة

الاستثمارية في أى منها عن ثلاثة ملايين ج.م ، وسبع منظمات أخرى يقل عدد العاملين في كل منها عن ١٥٠ فردا وتتراوح التكلفة الاستثمارية للمنظمة بين ثلاثة وستة ملايين ج.م . وهناك سبع منظمات ثلثة تزيد التكلفة الاستثمارية للمنظمة عن ١٢ مليون ج.م ويتراوح عدد العاملين ما بين مائة وأكثر من ثلاثمائة فرد .

- أوضحت ملاحظات الباحث خلال زيارته للمنظمات الصحية أن كثيرا من الوظائف العليا في المنظمة يتولاها الأطباء كأعباء إضافية إلى جانب أعبائهم الطبية ، وأن الفصل بين العمل الفنى والعمل الإدارى غير واضح . كذلك اتضح للباحث أن الفصل بين الإدارة وبين الملكية محدود للغاية . فكبار المساهمين في رأس مال المنظمة هم في الوقت ذاته رؤساء مجالس الإدارات وأعضاء المجالس ومديرو العموم بل ومديرو الإدارات في أحيان كثيرة .

- أوضحت مناقشات الباحث أن نسبة الإشغال في أسرة المستشفى ضئيلة ، بل إنها قد لا تتعدى في بعض المستشفيات الكبرى ٣٠٪ . في الوقت الذى ارتفعت فيه ديون بعض المستشفيات الكبرى وتعدت في إحداها ثلاثة أضعاف حق الملكية ، وتوقفت مستشفيات كبرى أخرى عن السداد .

وتوضح الجداول التالية البيانات الكمية السابق عرضها .

(١) الإدارة المركزية للإحصاء ، الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة ، بيان غير منشور .

**جدول رقم ( ٣ )  
التوزيع حسب الشكل القانوني**

النسبة	العدد	الشكل القانوني
٦٢,٥	١٥	شركات مساهمة
٢٩,٢	٧	توصية بسيطة
٤,١	١	مسئولية محدودة
٤,١	١	مشروع فردي
%١٠٠	٢٤	المجموع

**جدول رقم ( ١ )  
التوزيع حسب الموقع\***

النسبة	العدد	المنطقة
٤١,٧	١٠	الدقى
٢٩,١	٧	مصر الجديدة
٨,٣	٢	مدينة نصر
٨,٣	٢	المعادي
١٢,٥	٣	مناطق أخرى
%١٠٠	٢٤	المجموع

**جدول رقم ( ٤ )  
التوزيع حسب عدد العاملين**

النسبة	العدد	عدد العاملين
١٦,٧	٤	أقل من ٥٠
٢٥	٦	٥٠ - ١٠٠
٢٠,٨	٥	١٠٠ - ١٥٠
٤,٢	١	١٥٠ - ٢٠٠
٤,٢	١	٢٠٠ - ٢٥٠
٨,٣	٢	٢٥٠ - ٣٠٠
٢٠,٨	٥	٣٠٠ فأكثر
١٠٠	٢٤	المجموع

**جدول رقم ( ٢ )  
التوزيع حسب التكاليف الاستثمارية  
بالمليون جم**

النسبة	العدد	التكاليف الاستثمارية
٢٩,٢	٧	١ - ٣
٢٩,٢	٧	٣ - ٦
٨,٣	٢	٦ - ٩
٤,٢	١	٩ - ١٢
٢٩,٢	٧	١٢ مليون فأكثر
%١٠٠	٢٤	المجموع

\* بيانات جميع الجداول مصدرها الإدارة المركزية للإحصاء ،  
الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة .

**جدول رقم ( ٥ ) علاقة الشكل القانوني بالتكاليف الاستثمارية**

المجموع		فردى		مسئولية محدودة		توصية		مساهمة		الشكل القانوني التكاليف الاستثمارية
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
٢٩,٢	٧			٤,٢	١	١٢,٥	٣	١٢,٥	٣	١ - ٣
٢٩,٢	٧					١٢,٥	٣	١٦,٧	٤	٣ - ٦
٨,٣	٢	٤,٢	١					٤,٢	١	٦ - ٩
٤,٢	١					٤,٢	١			٩ - ١٢
٢٥	٧							٢٥	٧	١٢ مليون فأكثر
%١٠٠	٢٤	%٤,٢	١	%٤,٢	١	%٢٩,٢	٧	%٦٢,٥	١٥	المجموع

### التكاليف بالمليون جم

- 01 -

# وظيفة التسويق في المنظمات

## الصحية الاستثمارية

- تمارس بعض وظائف التسويق في بعض المنظمات دون وجود إدارة مختصة أو فرد مسئول عن التسويق . وتنحصر هذه الوظائف في إجراء التعاقدات مع الجهات التي ترغب في التعاقد مع المستشفى ، وكذلك الإعلان عن بعض خدمات المستشفى أو زيارة كبار الأطباء لها . ويختص بممارسة هذه الوظائف .

- مدير عام المستشفى « في مستشفى النزهة الدولي » .

- مدير الشؤون الإدارية « مستشفى ابن سينا » ومستشفى مصر الدولي .

- مساعد مدير الشؤون الإدارية « في مستشفى المقاولون العرب » .

- أنشأت مستشفى مركز الحياة الطبي إدارة للتسويق إلا أنها قد ألغتها بعد ذلك بدعوة عدم جدواها .

- يمارس قسم العلاقات العامة في مستشفى الفيروز بعض وظائف التسويق ، والتي تتمثل أساساً في استقبال كبار العملاء أو مندوبيهم وإعداد الكتالوجات وتلقى شكاوى المرضى وإعداد الإعلانات . ويبلغ عدد العاملين في هذا القسم ثلاثة أفراد موزعين على وديات العمل .

- لا تمارس أى من وظائف التسويق في المنظمات الآتية :

- مستشفى القاهرة التخصصي .
- مستشفى السلام بالمهندسين .
- مستشفى الدكتور شاکر .
- مركز القلب بهليوبوليس .

وقد أوضحت الإجابات على السؤال التاسع عشر ، إن المسؤولين في سبع من منظمات البحث ( ٥٨,٣ ٪ ) يرون أن تطبيق مفاهيم التسويق واستخدام أدواته يمكن أن يطور العمل في المستشفيات . وأوضح المسؤولون في المنظمات الخمس الأخرى أنهم لا يرون ذلك .

وقد بينت الإجابة على السؤال رقم « ٢٠ » أن منظمين فقط « ١٦,٧ ٪ » قد حصل بعض العاملين فيها على دورات

وقد اختيرت المفردات في العينة بطريقة عشوائية ، وقد حسبت الفروق بين كل من المجتمع والعينة بالنسبة لعوامل : الموقع ، الشكل القانوني ، عدد العاملين ، التكلفة الاستثمارية ، ووجد أن هذه الفروق غير معنوية عند مستوى ثقة ٩٥ ٪ .

ويبين ملحق هذا البحث المفردات التي شملتها العينة ، وقد وجه الاستقصاء إلى رئيس مجلس إدارة المنظمة أو مديرها العام كوحدة للمعاينة .

### الفصل الثاني

#### نتائج البحث

#### أولاً : المكانة التنظيمية للتسويق :

( ١ ) نتائج الدراسة الميدانية :  
أوضحت الإجابات عن السؤالين الأول والثاني ما يلي :

- لا توجد بالمنظمات موضع البحث وحدة إدارية تحت مسمى إدارة التسويق ، إلا في مستشفى السلام الدولي بالمعادي . وتحت مسمى إدارة المبيعات والتسويق في مركز القاهرة للأشعة . وقد بينت الإجابات أن إدارة المبيعات والتسويق في المنظمة الأخيرة تختص بوظائف هي : تحليل السوق ، الدعاية والإعلام ، العلاقات العامة ، التعاقد مع الجهات الأخرى .

- ترفع إدارة التسويق في مستشفى السلام الدولي تقاريرها إلى رئيس مجلس الإدارة ، ومدير الإدارة عضو في مجلس الإدارة . أما في مركز القاهرة للأشعة فإن مدير إدارة المبيعات والتسويق يرفع تقاريره إلى مدير المركز « ومالكه » .

المعلومات التسويقية في المنظمات - موضع البحث - إلى تقديمها لمنتجات نمطية ، مما ترتب عليه ارتفاع حدة المنافسة بينها .  
الفرض الرابع : يرجع ارتفاع أسعار الخدمات العلاجية ، إلى عدم اعتماد التسعير على استراتيجية تسعير سليمة .  
الفرض الخامس : لا تستخدم المنظمات - موضع البحث - مزيجاً ترويجياً سليماً ، مما ترتب عليه استخدام بعض أدوات الترويج دون الأخرى .

#### ثامناً : منهج البحث :

اعتمد الباحث على المنهجين التاليين :  
الأول : المقابلات المتعمقة مع بعض السادة المديرين في المنظمات الصحية موضع البحث .

الثاني : توجيه قائمة استقصاء إلى عينة من مجتمع البحث .

#### ( ١ ) مجتمع البحث :

عرضنا في الجداول من « ١ » إلى « ٦ » بيانات المنظمات الصحية الاستثمارية في مدينة القاهرة الكبرى ، والتي تبلغ التكلفة الاستثمارية لأى منها مليون جم فأكثر ، وباشرت العمل ثلاث سنوات فأكثر ، وقد بلغ عدد هذه المنظمات - كما أسلفنا - عشرين مستشفى إلى جانب أربعة مراكز متخصصة في التخصصات التالية : العلاج الطبيعي ، القلب ، الأشعة ، والتحاليل الطبية .

#### ( ب ) عينة البحث :

نظراً لصغر حجم المجتمع فقد تكونت عينة البحث من ٥٠ ٪ من المستشفيات و ٥٠ ٪ من المراكز الأخرى المتخصصة .

● رفض السيد رزق عمر بهاء الدين مدير إدارة التسويق في مستشفى السلام الدولي تزويد الباحث باختصاصات إدارة التسويق في المستشفى .

تدريب في مجال الإدارة بصفة عامة أو التسويق بصفة خاصة .

كما بينت الإجابة على السؤال « ٢١ » ، إن منظمة واحدة فقط هي مستشفى المركز الطبى للمقاولون العرب ، هي التى تعاملت مع جهة متخصصة فى تطوير إدارة المستشفيات وهى شركة A.M.G الانجليزية .

( ب ) رأى الباحث :

تعكس النتائج السابقة غياب مفهوم التسويق عن فكر القائمين على إدارة المنظمات الاستثمارية موضع البحث أو عدم وضوح هذا المفهوم . ويؤكد ما سبق خلو معظم المنظمات من وجود وحدة إدارية أو فرد مسئول عن وظائف التسويق ، سواء كانت هذه الوحدة تحت مسمى التسويق أو غيره من المسميات .

ويؤكد ما سبق صحة الفرض الأول والذى نصه « يرجع غياب الفكر التسويقي فى المنظمات - موضع البحث - إلى خلو التنظيم الإدارى من وحدة إدارية مختصة بالتسويق » .

إن خلو التنظيم الإدارى من هذه الوحدة ، إلى الدرجة التى يصل فيها الأمر إلى عدم ممارسة وظائف التسويق على الإطلاق ، أو ممارسة بعضها بواسطة أحد العاملين كعمل إضافى يمارسه فى زحمة الأعمال الأخرى ، يوجد بالتأكيد خلافا خطيرا فى ممارسة وظائف المشروع ، وعدم توازن بين هذه الوظائف . كذلك يجعل هذا الأمر ممارسة وظائف التسويق تأتى عرضا وبالصدفة وعند وجود حاجة واضحة ومفهومة لهذه الممارسة .

لقد حدد « كاوفمان » ( Kaufman ) ( 1987 ) الهدف الرئيسى لوظيفة التسويق فى منظمات الرعاية الصحية ، بأنه تعظيم إمكانيات إفادة المستهلك بما يقدم له ، عن طريق تصميم المنتج / الخدمة من خلال عمل مخطط وتقييم مستمر . وقرر « كاوفمان » أن التسويق يتضمن خطوات أربع كل منها ضرورى لوجود برنامج تسويقي ناجح . وهذه الخطوات الأربع هي :

- تحديد الاحتياجات الحالية والمستقبلية .

- تقييم قدرة المستشفى على مواجهة الطلب على خدماتها ، وتحديد المنفعة التى تحصل عليها المستشفى إذا ما تحقق ذلك .

- التطوير المستمر للبرامج لمواجهة التغيير فى احتياجات المستهلك .

- إقناع المستهلك بالانتفاع بالمنتج / الخدمة .

ويتطلب أداء الأنشطة التى أشار إليها « كاوفمان » وجود وحدة إدارية ذات اختصاصات واضحة ومحددة وإلا فإن هذه الأنشطة لن تجد - بطبيعة الحال - من يمارسها على الوجه المنشود .

ويرى « كاوفمان » أيضا أن النشاط التسويقي فى المستشفيات - الأمريكية - ينحصر حاليا فى الخطوة الأخيرة المتمثلة فى إقناع المستهلك ، وإن هذا ليس تسويقا ، وإنما هو علاقات عامة وإعلان . كما يرى أن المحتوى الحرج للنشاط التسويقي يتضمن ضرورة إحداث التغيير للتلاؤم مع احتياجات المستهلك ، وبغير ذلك فإن أى نشاط يكون حظه من النجاح محدودا . فإذا كانت إقالة المستشفيات من عثرتها تحتاج إلى ممارسة وظائف التسويق كاملة ، فإن الأمر يتطلب بغير شك ، وجود الوحدة الإدارية التى تمارس هذه الوظائف ، وأن تكون اختصاصاتها وعلاقاتها واضحة محددة .

وبناء على ما سبق يوصى الباحث بما يلى :

التوصية الأولى :

ضرورة إعادة النظر فى التنظيم الإدارى للمنظمات الصحية - موضع البحث - بحيث يتضمن هذا التنظيم وحدة إدارية تختص بممارسة وظائف التسويق ، على أن يزأس هذه الوحدة من سبق له دراسة الإدارة بصفة عامة والتسويق بصفة خاصة ، وأن تكون هذه الوحدة ضمن وحدات الإدارة العليا فى المنظمة ، وأن تمارس أساسا الاختصاصات التالية :

- تحديد الأهداف التسويقية بالمشاركة مع الإدارة العليا وفى ضوء التحليل الدقيق لشرائح السوق وحاجات المستهلك وإمكانيات المنظمة .

- إجراء بحوث التسويق .

- وضع الاستراتيجيات التسويقية بالمشاركة مع الإدارة العليا ، ووضع وتنفيذ الخطط والسياسات والبرامج التسويقية فى ضوء هذه الاستراتيجيات .

- تشغيل نظام متكامل للمعلومات التسويقية .

- التقييم المستمر للسياسات والخطط والبرامج التسويقية .

ثانيا : التخطيط التسويقي :

( أ ) الدراسة الميدانية :

أوضحت الإجابات على السؤالين الثالث والرابع ، إن المنظمات موضع البحث لاتأخذ عادة بأسلوب التخطيط . وعلى الرغم من أن السؤال الثالث دار حول وجود خطة سنوية تحدد الأهداف التسويقية ، وليس حول خطة طويلة الأجل فإن سبع منظمات ( ٥٨,٣ % ) قد أجابت بأنه ليس لديها مثل هذه الخطة . بل إن أحد المجيبين قد استنكر السؤال ذاته موضحا أنه لا توجد فى مهنة الطب أو فى عمل المستشفيات أهدافا تسويقية .

وقد أوضحت منظمتان « مركز القاهرة للأشعة ، ومستشفى السلام الدولى » أن لديهما خطة سنوية يضعها المدير العام . وأوضحت مستشفى القاهرة التخصصى أن لديها خطة سنوية تضعها لجنة خاصة أن التخطيط يتم عن طريق الموازنة التخطيطية وأن المسئول عن التسويق لا يشترك فى وضع هذه الخطة ، كما أنها لاتتضمن التنسيق بين الأنشطة التسويقية المختلفة . ومن هذا يتضح أنها مجرد خطة مالية بحتة . وقد بينت مستشفى ابن سينا أن لديها خطة سنوية تضعها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة وأن المسئول عن التسويق فى المستشفى



## وظيفة التسويق في المنظمات

### الصحية الاستثمارية

يشارك في وضع هذه الخطة ، وأنها تتضمن التنسيق بين الأنشطة التسويقية المختلفة .

( ب ) رأى الباحث :

تؤكد الدراسة الميدانية أن التخطيط في المنظمات موضع البحث ، حتى وإن وجد بشقه المالى فإنه شبه غائب بشقه الإدارى بصفة عامة والتسويقى بصفة خاصة . ويعنى ما سبق أن هذه المنظمات ليس لديها أهداف تسويقية تحدد في ضوءها وفى ضوء السياسات التسويقية المزيج التسويقي المناسب ، مما يؤدي بالضرورة إلى استخدام مزيج تسويقي عشوائي أو غير مخطط ، ومما لا شك فيه أن استخدام التسويق غير المخطط له ، آثاره السلبية العديدة .

ويؤكد ما سبق صحة الفرض الثانى ونصه « أدى عدم وجود أهداف تسويقية ، إلى استخدام المنظمات - موضع البحث - لمزيج تسويقي مبتور وغير مخطط ، مما أبرز آثارا سلبية عديدة » .

وبناء على ما سبق يوصى الباحث بما يلى :

**التوصية الثانية :** ضرورة الاهتمام بالتخطيط بصفة عامة والتخطيط التسويقي بصفة خاصة .

ويتضمن التخطيط التسويقي تحديد الأهداف التسويقية ، ومن ثم تحديد الفرص التسويقية ووضع الاستراتيجيات والخطط ، على أن يتبع ذلك التنفيذ الفعلى والرقابة . وتتضمن الخطة إطار العمل والأهداف والأنشطة ، فهي تحدد الأهداف المرجوة والموارد المطلوبة وتحدد الأنشطة الواجب تنفيذها وتوزع المسؤوليات وتحدد التوقيتات وأسلوب المتابعة .

**نالتا : الهدف التسويقي واستراتيجية المنتجات**

( ١ ) الدراسة الميدانية :

أوضحت الإجابات على السؤال الخامس أن أحد عشر منظمة ( ٩١,٧ % ) تقوم بتحديد نوعيات الخدمات العلاجية بناء على تصور المسئولين فيها لإمكانات المستشفى . وأوضحت إحدى المنظمات المشار إليها ( مركز الحياة الطبى ) أنها تأخذ أيضا فى الاعتبار تأثير التخصص المختار على الربحية . كما أشارت منظمة وحيدة ( مستشفى الفيروز ) أن اختيارها للخدمات العلاجية يقوم على أساس امتلاكها لأكبر الإمكانات الطبية المتاحة على مستوى الجمهورية .

ومما سبق يتضح أن أى من المنظمات لاتأخذ فى الاعتبار أى من العوامل الأخرى التى ذكرها الاستقصاء وفى مقدمتها دراسة السوق والمستهلك .

وفى الإجابة عن السؤال السادس ، تبين أن جميع المنظمات بلا استثناء لاتجرى أى دراسات للأمراض الأكثر شيوعا أو تحليلا لاتجاهات طلب المرضى على أنواع الخدمات العلاجية المختلفة . كذلك أوضحت الإجابات على السؤال الثامن أن ست منظمات ( ٥٠ % ) لا تقوم بأى دراسات دورية للخدمات التى تقدمها المستشفى لبحث إدخال الخدمات الجديدة أو تطوير الخدمات الحالية . وأوضحت المنظمات التى بينت أنها تجرى مثل هذه الدراسات ، أن الجهة التى تولت إجراء الدراسة هى : لجنة من الاستشاريين العاملين بالمستشفى بالاشتراك مع الجهاز الإدارى « مستشفى ابن سينا » ، مجلس

إدارة المستشفى ( مستشفى السلام بالهندسين ، الفيروز ) ، المجلس الطبى مع رؤساء القطاعات كل فى مجال تخصصه ( مستشفى مصر الدولى ) ، مدير المستشفى ( مستشفى الدكتور شاكر ) ، مكتب استشارى - أبوسعد وشركاه - ( مركز القاهرة للأشعة ) . وقد بينت هذه المنظمات أن الدراسة تجرى دوريا بصفة غير منتظمة ، فيما عدا مركز القاهرة للأشعة الذى أوضح أن الدراسة المشار قد أجريت ثلاث مرات .

أما بالنسبة لامتلاك المنظمة نظاما للمعلومات يشتمل على تفاصيل وتحليل العوامل التى أوضحتها الاستقصاء والتى تضمنها السؤال السابع ، فقد أوضحت تسع منظمات ( ٧٥ % ) أنه لا يوجد لديها مثل هذا النظام . وأوضحت مستشفى السلام بالهندسين أن لديها نظاما جزئيا للمعلومات وشاركها فى ذلك مركز الحياة الطبى . وأوضح مستشفى ابن سينا أنها تقوم حاليا باستحداث هذا النظام لديها .

( ب ) رأى الباحث :

توضح الإجابات السابق الإشارة إليها ومناقشات الباحث عدم وجود هدف تسويقي واضح لدى المنظمات الصحية الاستثمارية ، فتجديدها للخدمات العلاجية التى تقدمها ، يقوم على تصور المسئولين فيها لإمكانات المستشفى . والواقع أن هناك عنصرا أساسيا مؤثرا هو خبرات وتخصصات الشركاء فى ملكية المستشفى .

ومن الغريب أن أكبر المنظمات الصحية الاستثمارية تتفق مع أصغرها فى غياب الهدف التسويقي وأسلوب تحديد الخدمات العلاجية ، حيث تتفق إجابة المسئولين فى مستشفى السلام الدولى وهو ما يطلق عليه مدينة الطب ، ومستشفى المركز الطبى للمقاولون العرب وهى من أضخم هذه المنظمات ، مع غيرها من المنظمات الاستثمارية ، بل إن مركز القاهرة للأشعة وهو الوحيد الذى نجد ضمن تنظيمه الإدارى إدارة تسمى إدارة

المبيعات والتسويق لا يقوم هو أيضا بدراسة للأمراض الأكثر شيوعا ، كذلك تبين أن المنظمات تقدم معظم أنواع الخدمات العلاجية الممكن تقديمها دون بروز عنصر تخصصي واضح . وقد أدى ذلك إلى عدم تمتع المنظمة بميزة نسبية في تخصصات معينة ، وعدم تمتع أى منها بسمعة خاصة ، وأصبحت كل المنظمات الصحية ذات صورة نمطية حتى مع إطلاق بعضها على نفسه مسمى المستشفى التخصصي .

وإذا كان ٥٠٪ من المنظمات موضع البحث قد أوضح أنه يقوم بدراسة دورية لخدماته بقصد إدخال خدمات جديدة أو تطوير الخدمات الحالية ، فإن مناقشات الباحث توضح أن ما يجري فعلا هو في الغالب ليس دراسات بالمعنى المعروف وإنما مجرد مناقشات حول الموضوع . بل إن إحدى المنظمات « مستشفى مصر الدولي » قد استنكرت توجيه هذا السؤال بدعوى أنه « كمستشفى خاص هذه الدراسات ليست ذات فائدة ، ولا يمكن أن تكون معيارا لما يمكن أن يكون عليه العمل في المستشفى مستقبلا » .

وإذا كانت إجابات المستقيمين على السؤال السابع قد أوضحت عدم وجود نظام للمعلومات في معظم المنظمات ، فإن هذا يؤكد - مرة أخرى - عدم وجود مثل هذه الدراسات بالمعنى المفهوم للدراسة . كما أن المنظمات التي أفادت بأنها تجري دراسات قد أوضح معظمها أن مجلس الإدارة أو رؤساء الإدارات بالمنظمة هو الذى يتولى ذلك .

ويوضح كل ما سبق عدم وجود استراتيجية للمنتجات في المنظمات موضع البحث ، فالأمر لا يعدو مجرد تقليد الآخرين في حدود الإمكانيات المتاحة وخبرات وتخصصات الشركاء في ملكية المنظمة ، وغياب استراتيجية المنتجات يعنى عدم تحديد الهدف التسويقي الذى يتطلب تحديده تجزئة السوق التى تتطلب بدورها معلومات تفصيلية عن الأفراد

والأمراض . إن وجود نظام متكامل للمعلومات يحقق مزايا عديدة أحدها تحديد الهدف التسويقي وأسلوب التعامل معه ، مما يحقق للمنظمة ميزة نسبية ويدعم مركزها التسويقي وينعكس على مركزها الربحي .

ومما سبق يتبين صحة الفرض الثالث ونصه « أدى غياب نظم المعلومات التسويقية في المنظمات - موضع البحث - إلى تقديمها لمنتجات نمطية ، مما ترتب عليه ارتفاع حدة المنافسة بينها » .

وبناء على ما سبق يوصى الباحث بما يلي :

**التوصية الثالثة : ضرورة الاهتمام بوجود نظام للمعلومات داخل المنظمة .** ويتضمن هذا النظام معلومات أساسية تفصيلية عن السكان - وخاصة في منطقة عمل المنظمة - من حيث السن والجنس ومستوى الدخل والتعليم ومعدلات النمو ونوعيات الأمراض . كما يشمل معلومات عن أعداد وتخصصات الأطباء ومستوى أجورهم وكذلك الأمر بالنسبة للفنيين وهيئة التمريض . كذلك يتضمن النظام معلومات عن المترددين على المنظمة وعن شكاواهم ومقترحاتهم ، والهيئات والشركات والمنظمات المختلفة الموجودة في منطقة عمل المستشفى ، وغير ذلك من المعلومات التى تمكن من تجزئة السوق وتحديد الهدف التسويقي للمنظمة ، ووضع سياسة المنتج / الخدمة وتطويرها باستمرار .

#### رابعا : استراتيجية التسعير :

##### ( ١ ) الدراسة الميدانية :

أوضحت الإجابة على السؤال العاشر أن معظم المنظمات لا تعتمد في تحديدها لأسعار خدماتها على دراسة السوق ، فثلث المنظمات فقط تهتم بالتعرف على الأسعار السائدة لنفس الخدمات في المنظمات المماثلة . كذلك أوضحت الإجابات أن حجم المنظمة لا يعكس زيادة سعرية ، وأن بعض المنظمات الكبيرة « المقاولون العرب ،

والقاهرة التخصصي » تحدد أسعارها بنفسية أقل من الأسعار السائدة للخدمة العلاجية المماثلة في غيرها من المنظمات . أما مستشفى السلام الدولى بالمعادي فيحدد أسعاره بناء على التكاليف مضافا إليها نسبة للأرباح .

وأوضحت الإجابات على السؤال الحادى عشر أن جميع المنظمات لديها قائمة أسعار معلنة للكشف في العيادات الخارجية وأن المستوى العلمى للطبيب يحدد أسعار الكشف . وأوضحت ثمانى منظمات أنها تتبع أسلوب تقسيم العمليات إلى عمليات كبيرة ومتوسطة وبسيطة وتحدد مدى للسعر في كل حالة ، ويتوقف ذلك على مستوى الطبيب القائم بالعملية . وأوضحت ثلاث منظمات ( ٢٥٪ ) أنها تحدد أجرا مقطوعا للعمليات النمطية ( كاستئصال اللوز ) أيا كان مستوى الطبيب القائم بالعملية . وعلى الرغم من أن جميع المنظمات قد أفادت أنها لا تأخذ في الحسبان قدرة المريض على الدفع ، فقد بينت أربعة منها أنها كثيرا ما تتنازل عن جزء من تكاليف العملية الجراحية إذا ما تبين لها أن ظروف المريض لا تمكنه من تحمل كامل التكاليف .

وبينت مناقشات الباحث أنه يجب الفصل بين أجر الطبيب المعالج وبين التكاليف الأخرى . فأجر الطبيب المعالج يتوقف على ما إذا كان من داخل المستشفى أو من خارجها ، كما يتوقف على مستواه العلمى ، كذلك فإن أجر طبيب التخدير في العمليات الجراحية ، جرى العرف أن يكون بنسبة من أجر الطبيب الجراح . أما التكاليف الأخرى فتتوقف على المستوى الفندقى الذى اختاره المريض ، وأن جميع المستشفيات بها على الأقل درجتان ، ويوجد بأربع من المنظمات موضع البحث ثلاث درجات للفندقة العلاجية .

وقد أوضحت الإجابات على السؤال الثانى عشر أن جميع المنظمات قد أعادت

# وظيفة التسويق في المنظمات

## الصحية الاستثمارية

النظر في أسعار العلاج بها خلال السنوات الأخيرة عدة مرات . وبينت أنه في معظم المنظمات ( عشر منظمات ٨٣,٢٪ ) تجرى إعادة النظر في الأسعار وفق الأحوال وليس في مواعيد دورية منظمة وأن إعادة النظر تتم أساسا بناء على اقتراح أحد أعضاء مجلس الإدارة أو رئيس المجلس .

وقد أوضحت مناقشات الباحث أن بعض المنظمات قد أعادت النظر في أسعار العلاج بها بقصد تخفيضها لزيادة الإقبال على المنظمة نظرا لأن نسبة الإشغال في بعضها لم تتجاوز ٣٠٪ ، وأن إحدى المنظمات قد خفضت أسعارها بعد ما نشر في الصحف عن أسعارها « الاستفزازية » ، كما أن معظم المنظمات تمنح تخفيضا على أسعار التعاقدات .

( ب ) رأى الباحث :

أصبح السؤال حول مستوى الأسعار في المنظمات الصحية الاستثمارية قضية عامة . فقد وفرت هذه المنظمات فرصا للعلاج لم تكن تتوافر في مصر من قبل بما قلل الحاجة للسفر للخارج بقصد العلاج . واستعانت بعض هذه المنظمات بأحدث تكنولوجيا في مجال العلاج وهي تكنولوجيا مكلفة ، فقد بلغت تكلفة جهاز الكشف بالأشعة المقطعية بإحدى المراكز أكثر من ثلاثة ملايين من الجنيهات . وقد أدى ارتفاع التكاليف - بطبيعة الحال - إلى ارتفاع أسعار الخدمات العلاجية . لكن مناقشات الباحث قد أوضحت أن تكلفة علاج المريض قد ارتفعت ليس فقط بسبب ارتفاع تكلفة الأجهزة ولكن أيضا لأن نسبة الإشغال في المنظمة لا تحقق استغلالا كاملا لطاقتها الإنتاجية ، ومن ثم توزع التكاليف الثابتة على المترددين على

المنظمة فيرتفع نصيب كل منهم إلى الحد الذي يجعل تكاليف العلاج من وجهة نظر الكثيرين توصف بالاستفزازية . وقد حاول الباحث التعرف على نسب الربحية التي تحقّقها المنظمات فوجد أنها لم تتجاوز في المنظمات التي عرف حقيقة أرباحها ( خمس منظمات ) ١٦٪ . بل إن منطمتين كبيرتين تحققان خسائر كبيرة وأن إحداها قد أشهر إفلاسها وفاء لديونها . كما أن منظمة أخرى كانت قد قررت إغلاق أبوابها إلا أن تعاقدتها مع فندق كبير يعمل فيه عدد كبير من الأفراد قد مكنها من الاستمرار .

كذلك فإن دخول إحدى شركات توظيف الأموال الكبرى - التي تمكنت من توفير أوضاعها - كشريك قد أنقذ إحدى المستشفيات التخصصية الكبرى في منطقة مصر الجديدة من الخروج من السوق . كذلك تواجه المنظمات الاستثمارية منافسة حادة من مستشفيات التأمين الصحي ومن المستشفيات الخاصة بل والحكومية أيضا والتي تطورت أوضاعها في الفترة الأخيرة تطورا كبيرا ، كما شاهدت هذه الفترة إنشاء مستشفيات حكومية كبيرة مثل مستشفى ناصر وتطوير العمل في مستشفى قصر العيني .

الأمر إذاً يستلزم أن تطور المنظمات الاستثمارية استراتيجيات تسعير تعتمد على دراسة دقيقة للسوق وما يشتمل عليه من منافسين ، ولاتجاهات هذا السوق ، وأن تعيد هذه المنظمات النظر في تكاليفها بصفة عامة وفي تكاليفها المتغيرة بصفة خاصة . وأن تركز أيضا على التعاقد مع الهيئات الكبرى كالبنوك والشركات الاستثمارية والهيئات الأجنبية وأن تضع

خطتها لجذب السياحة العلاجية من المنطقة العربية .

ومما سبق يتبين صحة الفرض الرابع ونصه « يرجع ارتفاع أسعار الخدمات العلاجية ، إلى عدم اعتماد التسعير على استراتيجية تسعير سليمة » . وبناء على ما سبق يوصى الباحث بما يلي :

**التوصية الرابعة :** ضرورة قيام المنظمة الصحية الاستثمارية بوضع استراتيجية للتسعير ، تقوم على دراسة دقيقة للسوق بما يحتويه من منظمات منافسة وللمستهلكين ، وأن تعيد النظر في تكاليفها الثابتة والمتغيرة بهدف ترشيدها ، وأن تركز على إجراء التعاقدات مع المنظمات الكبيرة وجذب السياحة العلاجية . ويؤدي تنفيذ هذه الاستراتيجية إلى وجود أسس واضحة للتسعير وترشيد التكاليف بما ينتهي إلى تعظيم إيراداتها ودعم مركز الربحية فيها .

**خامسا :** استراتيجية الترويج :

( ١ ) الدراسة الميدانية :

- أوضحت الإجابات على السؤالين ١٢ ، ١٤ أن معظم المنظمات « عشر منظمات ٨٣,٢٪ » تلجأ إلى نشر الإعلانات ، وأن مضمون الإعلان تمثل فيما يلي :
- الإعلان عن خدمات الطوارئ ( ثمانى منظمات ٦٧٪ ) .
- انضمام أطباء جدد للهيئة الطبية ( ست منظمات ٥٠٪ ) .
- الخدمات المميزة في المستشفى كمركز علاج السموم أو علاج الحروق . ( ست منظمات ٥٠٪ ) .
- زيارات كبار الأطباء ( ست منظمات ٥٠٪ ) .
- بدء ممارسة خدمات علاجية جديدة ( أربع منظمات ٣٣,٧٪ ) .
- أنواع الخدمات العلاجية المختلفة ( منطمتان ١٦,٧٪ ) .
- نشاط ثقافي ( منطمتان ١٦,٧٪ ) .

- عطاءات ، توريد ، سجل موردين ( إحدى عشر ٩١,٧٪ ) .

- أنشطة إعلانية أخرى ( منظمة واحدة ٨,٣٪ ) .

وبينت الإجابات على السؤال الخامس عشر أن ميزانية ثمانى منظمات ( ٦٧٪ ) تتضمن بنداً للإعلانات ، إلا أن هذا البند موجه أساساً للإعلان عن القيد في سجل الموردين أو العطاءات ، وأن الإعلانات الأخرى تتم في حالة اللجوء إليها خصماً من ميزانية الشؤون الإدارية .

وأوضحت الإجابات على السؤال السادس عشر أن جميع المنظمات ليس لديها أساس واضح لتحديد ميزانية الإعلان ، حيث إن الإعلان يجرى بشكل عرضي وعند الحاجة أى أنه غير مقرر سلفاً ومن ثم لا تقدر له ميزانية .

وبينت الإجابات على السؤال السابع عشر أن ترتيب أهمية وسائل الإعلان من وجهة نظر المجيبين هي :

- الصحف ( اثنا عشر منظمة ١٠٠٪ ) .  
- الاتصال الشخصي ( سبع منظمات ٥٨,٣٪ ) .

- البريد ( ست منظمات ٥٠٪ ) .

- المجلات ( ثلاث منظمات ٢٥٪ ) .

- الإذاعة ، التليفزيون ، الملصقات صفر .

وقد رأى المجيبون في إجاباتهم عن السؤال الثامن عشر ، أن الصورة الذهنية Image للمستشفى لدى الجمهور تحددها العوامل التالية :

- أسماء الهيئة الطبية ( ١٢ منظمة ١٠٠٪ ) .

- حجم المستشفى ( سبع منظمات ٥٨,٣٪ ) .

- موقع المستشفى ( سبع منظمات ٥٨,٣٪ ) .

- مستوى تجهيز المستشفى ( ست منظمات ٥٠٪ ) .

- مساهمة المستشفى في خدمة المجتمع ( منظمة واحدة ٨,٣٪ ) .

( ب ) رأى الباحث :

على الرغم من أن الإعلان يكاد يكون هو

أداة الترويج الوحيدة المستخدمة ، فإن إجابات المستقصين توضح أن مفهوم الإعلان لدى المنظمات موضع البحث هو مفهوم قاصر . وقد تبين للباحث أن هذا النشاط يكاد يمارس على استحياء ، وقد بين أحد المسئولين أن الإعلان عن المستشفى يقلل من قدره لدى الجمهور . وقد تحفظ البعض على الإعلان عن خدمات المستشفى على أساس أن النقابة تمنع الإعلان ، إلا أنه قد تبين للباحث أن النقابة لا تمنع بحال من الأحوال الإعلان عن خدمات المستشفى وأنها لم تتدخل إلا بتنظيم الإعلان عن الأطباء كأفراد .

ومن الواضح أن إدارة المنظمات الصحية الاستثمارية تستنكب بصفة عامة استخدام أدوات الترويج وأنشطته سواء ما تمثل منها في الإعلان أو العلاقات العامة وأنه من النادر أن تلجأ إحدى المنظمات إلى أعداد كتالوجات توضح إمكانات المستشفى المادية والبشرية وأسعار خدماتها ، وإن كانت أربع من منظمات البحث قد لجأت أخيراً لذلك .

والسؤال إذا كيف يتسنى إعلام العامة والخاصة بالمعلومات اللازمة عن المنظمة وخدماتها ، ما لم تكن للمنظمة استراتيجية ترويج متكاملة .

وإذا كان « كاوفمان » Kaufman

1987 قد أوضح مدى تضخم مشكلة نقص المعلومات عن المنظمات الصحية لدى المستهلك في الولايات المتحدة ، وكيف أن معلومات المستهلك عن محلات بيع الهامبورجر في منطقته ، أكثر من معلوماته عن المنظمات الصحية الموجودة فيها ، فإن المشكلة تطرح نفسها في مصر أيضاً ، كنتيجة طبيعية لعدم وجود استراتيجيات ترويج لدى المنظمات الصحية ، ومن ثم عدم وجود مزيج ترويجى سليم .

ومما سبق يتضح صحة الفرض الخامس ونصه « لا تستخدم المنظمات - موضع البحث - مزيجاً ترويجياً سليماً ، مما ترتب عليه استخدام بعض أدوات الترويج دون الأخرى .

وبناء عليه يوصى الباحث بما يلي :

**التوصية الخامسة :** ضرورة اهتمام المنظمة الصحية بوضع استراتيجية للترويج واستخدام مزيج ترويجى متكامل ، بهدف توفير معلومات كاملة عن إمكانات وخدمات المنظمة وتوفير رأى عام ودى تجاهها .

**التوصية السادسة :** ضرورة أن تدرك المنظمات الصحية الاستثمارية ، أنها منظمات تستهدف تحقيق الربح ، وأنها موجودة في بيئة تتميز بمنافسة حادة سواء من المنظمات الصحية المماثلة لها في الشكل القانون أو غيرها من المنظمات ، وأن المستهلك أصبح يتمتع بإمكانات الاختيار بين عدد كبير من المنظمات التى يمكن أن تقدم له الخدمة ، وأن على المنظمة أن تساعد المستهلك في اتخاذ قرار ملائم لها بتزويده بمعلومات كاملة عنها ، إن إدراك المنظمات للعوامل السابقة سوف يؤدي بالضرورة إلى طرح النظرة التقليدية إلى التسويق وأدواته لدى هذه المنظمات جانباً ، واقتناعها أن بقاءها في السوق يعتمد على مدى قدرتها على تطبيق هذه المفاهيم .

**سابعاً : خلاصة :**

إن استقرار أوضاع المنظمات الصحية الاستثمارية - والتي سبق عرضها - يؤكد أن هذه المنظمات موجهة فنياً . فهي تركز على تحسين الكفاءة الفنية بينما اهتمامها بدراسة المستهلك واحتياجاته ورغباته ودراسة السوق وما يشمله من منظمات منافسة هو اهتمام غير موجود . فوظيفة التسويق ليس لها مكان على خريطة التنظيم الإدارى ، ولا تجد مسئولا مهمته الأساسية ممارستها . ويكاد أن يكون التسويق في هذه المنظمات وظيفة من لا وظيفة له .

يسهم به في تطوير المنظمات الصحية .  
ويمكن لكليات التجارة أن تنظم برامج  
تدريب في مجال التسويق في المنظمات  
الصحية يلتحق بها المسئولون عن هذه  
الوظيفة .

### البحوث المستقبلية

أظهر هذا البحث الحاجة إلى إجراء  
البحوث في المجالات التالية :

- الكفاءة التسويقية لمنظمات الرعاية  
الصحية الحكومية ، ومنظمات الرعاية  
الصحية التابعة للتأمين الصحي ،  
إضافة للمنظمات الخاصة التي أنشئت  
في ظل قوانين أخرى ، والمنظمات  
التابعة لشركات أو هيئات أو نقابات ..  
كما أن الأمر يتطلب أيضا إجراء  
البحوث لاستكشاف مستوى الكفاءة  
التسويقية لمجموع منظمات الرعاية  
الصحية على مستوى الجمهورية .

- مفهوم جودة المنتج / الخدمة في  
منظمات الرعاية الصحية المختلفة ،  
سواء من وجهة نظر المستهلك -  
المريض - أو الأطباء أو هيئة التمريض  
أو الفنيين في هذه المنظمات أو إدارات  
المنظمات .

- تأثير وسائل الإعلام على منظمات  
الرعاية الصحية ، بوصف هذه  
المنظمات أحد المصادر الرئيسية  
للمعلومات ، ولما لها من تأثير وتوجيه  
للقوى الاجتماعية يحدد اتجاهاتها نحو  
هذه المنظمات ومن ثم يحدد أيضا  
سلوكياتها نحوها .

- التأثير المستقبلي لتنامي المنافسة بين  
المنظمات الصحية من ذات الفئة وبين  
المنظمات الصحية من الفئات المختلفة .

- تأثير العوامل الديموجرافية المختلفة  
على اختيار المستهلك للمنظمة التي  
يتعامل معها .

## وظيفة التسويق في المنظمات

## الصحية الاستثمارية

سبب هذه النظرة بأن الأطباء يتصورون  
التسويق في حدود الأنشطة الظاهرة منه  
كالإعلان والبيع أو ملصقات الشوارع ، في  
حين أن الأطباء منغمسون في ممارسة  
التسويق تحت مسميات أخرى كالعلاقات  
العامية ، ومن ثم فليست المسألة هل  
يمارسون أو لا يمارسون التسويق ، وإنما  
المسألة هي هل هم يمارسونه بشكل جيد ؟  
ويجيب « براون » على هذا السؤال بقوله ،  
إن الأطباء متطرفون في نظرتهم للتسويق .  
فهم إما يبالغون في تبسيطه أو يبالغون في  
تعظيمه ، فقد دفعتهم المنافسة القوية  
للنظر إلى التسويق بوصفه الحل الأوحـد  
والأعظم لمشكلاتهم ولزيادة العائد .

والنتيجة الطبيعية للفهم القاصر  
للتسويق ولوظائفه ، ولعدم وجود وحدة  
إدارية تختص بممارسة هذه الوظائف ،  
ولغياب استراتيجيات تسويقية سليمة في  
مجالات المنتج / الخدمة ، التسعير ،  
الترويج هي ظهور الكثير من المشكلات  
التي تعاني منها المنظمات الصحية  
الاستثمارية والتي تضمنتها هذا البحث ،  
والتي يمكن القول إنها نتجت بصفة عامة  
عن أن هذه المنظمات موجهة فنيا وليست  
موجهة تسويقيا .

وبناء على ما سبق يوصي الباحث بما  
يلي :

التوصية السابعة : توجيه مزيد من  
الجهد نحو دعم دبلوم إدارة المستشفيات  
في كليات التجارة ، وتوجيه اهتمام المزيد  
من الباحثين نحو دراسة التسويق في  
المنظمات الصحية ، والعمل على عقد  
الندوات والمؤتمرات في هذا المجال تعميقا  
للعناية بأهمية التسويق فيه وما يمكن أن

إن مفهوم التسويق كما يؤكد « براون »  
( Brown ) مفهوم واسع وشامل وذو  
أبعاد متعددة ويضم مكونات حددها فيما  
يلي :

● بحوث التسويق وتحليل السوق .  
وتشتمل على :

- تحليل بيانات الأطباء والمهنيين وهيئة  
التمريض .

- تحليل أهداف المنظمة .

- بحث حاجات ورغبات المستهلك الحالي  
والمستهلك المرتقب .

- دراسة نقاط الضعف والقوة في  
الممارسات الحالية .

● التخطيط التسويقي . ويقوم على وضع  
أهداف عملية ، وتحديد القيود ومزيج  
المريض Patient Mix ، والاعتبارات  
الديموجرافية والمنافسة ، وتنفيذ الخطة  
التسويقية من خلال مزيج تسويقي  
Marketing Mix يشتمل على : المنتج /  
الخدمة ، التسعير ، التوزيع ، الاتصالات ،  
الترويج .

● التقييم . فالتسويق حركي يحتاج إلى  
التفكير المستمر وصولا إلى الكفاءة . وكثيرا  
ما فشلت خطط تسويقية ، ليس لعيب فيها  
ولكن لإغفال أهمية التقييم المستمر .

ويشير « براون » إلى حقيقة لمسها  
الباحث وتتمثل في الشكوك المحيطة بوظيفة  
التسويق ، حيث ينظر الأطباء إليه على أنه  
عمل يخرج عن نطاق وظيفتهم ، أو هو عمل  
في مرتبة متدنية . بل إنهم ينظرون إلى  
التسويق بوصفه شرا لا بد منه اضطرتهم  
إليه ظروف المنافسة .. ويفسر « براون »

## مراجع البحث

أولاً : الكتب :

- 1 - Coddington, Dean C. and Keith D. Morre, (1987) "Market-Driven Strategies In Health Care", Jossey-Cass Publishers, San Francisco .
- 2 - Kotler, Philip and Alan R. anderson, (1987), "Strategic Marketing for Nonprofit Organization", Prantice-Hall, INC. 3rd ed, Englewood Cliffs, New jersey .
- 3 - Bloch, P.H. (1984), "The Wellness Movement : Imperatives For Health Care Marketers", *Journal of Health Care Marketing*, (1), 9 - 16 .
- 4 - Clarke, Roberta N. & Linda Shyavitz, (1982), "Market Research : When, Mhy, and How ?", *Health Care Management Review* (Winter) .
- 5 - Coddington, Dean C. & Lowell E. Polmquist & William V. Trollinger, (1985), "Strategies for Survival in the Hospital Industry", "*Harvard Business Review*", May-June, 129 - 139 .
- 6 - De Bray, Jeff, (1979), "Health Services Discover Marketing", *Advertising Age*, November 5, P. 50 .
- 7 - Doyle, B.J. & Ware, J.E., Jr. (1977), "Physician Conduct and Other Factors That Affect Consumer Satisfaction With Medical Care", *Journal of Medical Education*, 52, 793 - 801 .
- 8 - Garton, Tim, (1979), "Marketing Health Care : Its Untapped Potential" In *Health care Marketing : Issues and Trends*, Phillip D. Copper, ed., (Germantown, MD : Aspen Sestem Corp.,) .
- 9 - Glassman, M. & Glassman, N. (1981), "A Marketing Analysis of Physician Selection and Patient Satisfactin", *Journal of Health Care Marketing*, 1 (4), 25 - 31 .
- 10 - Kotler, Philip & Roberta N. Clarke, (1987), "Marketing For Health Care Organization", Prentice-Hall, INC., Englewood Cliffs, New Jersey PP. 33 - 35 .
- 11 - Kotler, Philip, (1973), "The Major Tasks of Marketing Management", *Journal of Marketing*, (October 1973), PP. 41 - 49 .

ثانياً : البحوث :

ثالثاً : بحوث أصدرتها أكاديمية تسويق الخدمات الصحية ، الجمعية الأمريكية للتسويق ، ضمن سلسل المضابط ( ١٩٨٥ ) :

- Academy for Health Services Marketing, A.M.A., Proceeding Series, 1985 :
- 12 - Williams, Richard C., "Sales : Executing The Plan", PP. 10 - 12 .
  - 13 - Franklin, Daniel P., "The Seven Common Mistakes Made by Health Care Marketers", PP. 38 - 41 .
  - 14 - Lehtinen, Jarmo R., "Applications of Service Quality and Service Marketing In Health Care Organizations", PP. 45 - 48 .
  - 15 - Greene, Robert C., "Perceived Quality of Health Care Delivery", PP. 106 - 109 .
  - 16 - Mullet, John F., "Marketing the Community Hospital : The Effective Use of Consumer Research", PP. 99 - 102 .
  - 17 - Goff-Debelle, Dianne, "Looking for Marketing In Long-Term Care", PP. 137 - 143 .
  - 18 - Smith, Ruth Balk., "Research on Satisfaction" PP. 321 - 325 .

رابعاً : بحوث أصدرتها أكاديمية تسويق الخدمات الصحية ، الجمعية الأمريكية للتسويق ، ضمن سلسلة المضابط ( ١٩٨٧ ) :

- Academy For Health Services Marketing, A.M.A., Proceeding Series, 1987 :
- 19 - Brown, Stephen W., "Clerifying Marketing's Relevance to Physicians", PP. 1 - 6 .
  - 20 - Kaufman, Nathan, "Health Care Marketing Back to Basics", PP. 35 - 37 .
  - 21 - Nelson, Grogory D., "Implementing Marketing Principles in Mental Health" PP. 156 - 158 .

خامساً : كتب عربية :

- ٢٢ - عفيفي ، صديق محمد ، « التسويق مبادئ علمية وبحوث تطبيقية » ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٩ ، ص ١٧ .

## وظيفة التسويق في المنظمات

### الصحية الاستثمارية

#### ملحق البحث

ملحق رقم (١) : بيان بالمنظمات الصحية التي اشتملت عليها العينة .

ملحق رقم (٢) : قائمة الاستقصاء .

#### ملحق رقم (١)

المنظمات الصحية الاستثمارية التي تضمنتها عينة البحث

- ١ - مستشفى مصر الدولي .
- ٢ - مستشفى السلام الدول .
- ٣ - مستشفى الدكتور شاکر .
- ٤ - مستشفى ابن سينا التخصصي .
- ٥ - مستشفى الفيروز .
- ٦ - مستشفى المركز الطبي للمقاولون العرب .
- ٧ - مستشفى مركز الحياة الطبي .
- ٨ - مستشفى القاهرة التخصصي .
- ٩ - مستشفى النزهة الدولي .
- ١٠ - مستشفى السلام بالمهندسين .
- ١١ - مركز القلب بهليوبوليس .
- ١٢ - مركز القاهرة للأشعة .

#### ملحق رقم (٢)

#### الاستقصاء

السيد الدكتور / مدير عام المستشفى  
تحية طيبة وبعد :

يقوم طلاب تمهيدى الماجستير بكلية الإدارة باكاديمية  
السادات للعلوم الإدارية ، تحت إشراف الدكتور / طاهر  
مرسى عطية ، بعمل بحث عن تطبيق مفاهيم التسويق في  
المستشفيات في مدينة القاهرة الكبرى .

ويشرفني أن أنهى إليكم أنه قد استخدم الأسلوب العلمى  
في اختيار عينة من المستشفيات لإجراء البحث الميدانى فيها ،  
وأن هذه العينة قد تضمنت مستشفياتكم ، وأن الدراسة تجرى  
لفرض علمى بحث ، وأن بياناتها سرية ولن تستخدم إلا في  
الأغراض العلمية للبحث .

وإذا نثق في تفهمكم لأهمية هذا البحث وما يمكن أن  
يتمخض عنه من تطوير في أساليب العمل في المستشفيات ،  
فإننا نتشرف بإرسال نسخة من هذا الاستقصاء إليكم للتفضل  
بتعبئتها وسوف يتشرف الباحثون بزيارتكم خلال أسبوع من  
تاريخه للاستلام .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والشكر ،

د . طاهر مرسى عطية

وكيل الدراسات العليا والبحوث

المستشفى :

اسم المجيب على الاستقصاء :

وظيفة المجيب على الاستقصاء :

اسم الباحث :

التاريخ :

س ١ : يتضمن التسويق وظائف أهمها : تحليل السوق  
ودراسة طلب المستهلكين على خدمات المستشفى ،  
تحليل المستهلك من حيث السن والجنسية ومستوى  
الدخل والتعليم ..... ، ودراسة أسعار  
واستراتيجيات المستشفيات الأخرى المنافسة  
وانشطة الترويج والإعلان والعلاقات العامة .....  
فهل يوجد بالمستشفى وحدة إدارية ( إدارة ،  
قسم ، لجنة ، فرد مسئول ..... ) يختص بممارسة  
وظائف التسويق فيها ؟

[ نعم / لا ]

س ٢ : إذا كانت الإجابة على السؤال السابق بالإيجاب ،  
أرجو أن تحددوا :

١/٢ : اسم هذه الوحدة .

٢/٢ : المسئول الذى ترفع هذه الوحدة تقاريرها  
إليه .

٣/٢ : هل هذا المسئول عضو في مجلس الإدارة ؟

[ نعم / لا ]

٤/٢ : ما هي اختصاصات هذه الوحدة أو الفرد ؟  
( ملحوظة : يمكن إرفاق بيان بهذه  
الاختصاصات ) .

س ٣ : هل توضع خطة سنوية تحدد الأهداف التسويقية المطلوب الوصول إليها ، والفرص التسويقية المتاحة ، والموارد المطلوبة لتنفيذ الخطة ، ووسائل التنفيذ والرقابة ؟

[ نعم / لا ]

س ٤ : إذا كانت الإجابة على السؤال السابق بالإيجاب ، يرجى تحديد مايلي .

١/٤ : من الذى يضع الخطة ؟ ( يرجى وضع علامة أمام الاجابة المناسبة ) .

— مجلس الإدارة .

— رئيس مجلس الإدارة .

— المدير العام .

— لجنة خاصة .

— جهة أخرى هي ...

٢/٤ : هل يشترك المسئول عن التسويق - إن وجد - في وضع هذه الخطة ؟

[ نعم / لا ]

٣/٤ : هل تتضمن هذه الخطة التنسيق بين أنشطة التسويق المختلفة ؟

( العلاقات العامة ، الإعلان ، نظم المعلومات ، بحوث التسويق ، التسعير ، تحديد نوعيات الخدمات ... ) .

[ نعم / لا ]

س ٥ : كيف يتم تحديد نوعيات الخدمات العلاجية التى تقدمها المستشفى ؟

يرجى وضع علامة أمام الإجابة التى ترونها مناسبة مما يلي :

— بناء على ما هو موجود فى المستشفيات الأخرى .

— بناء على دراسة للمستهلك والمنافسين .

— فى حدود تصورنا لإمكانات المستشفى .

— نختار أكثر التخصصات تأثيرا على الربحية .

— أسس أخرى هي :

س ٦ : هل تجري دراسات للأمراض الأكثر شيوعا ، وتحليل اتجاهات طلب المرضى على أنواع الخدمات العلاجية ؟

[ نعم / لا ]

س ٧ : هل لديكم نظام للمعلومات يشتمل على تفاصيل

وتحليل لعوامل مثل : عدد السكان ، نوعيات

الأمراض ، معدلات نمو السكان ، إعداد

وتخصصات الأطباء والمساعدين والفنيين ، بيانات

المتكررين على المستشفى ، مقترحات وشكاوى المتكررين ، الهيئات والشركات والمنظمات المختلفة الموجودة فى منطقة عمل المستشفى ..... ؟

[ نعم / لا ]

س ٨ : هل موعون بدراسات للخدمات التى تقدمها المستشفى لبحث إدخال خدمات جديدة أو تطوير الخدمات الحالية ؟

[ نعم / لا ]

س ٩ : إذا كانت الإجابة على السؤال السابق بالإيجاب ، يرجى تحديد مايلي :

١/٩ : المسئول أو الجهة التى قامت بهذه الدراسات .

س ١٠ : يرجى تحديد الأسس التى تعتمدون عليها فى تحديد أسعار الخدمات العلاجية المختلفة بوضع علامة أمام واحد أو أكثر من الأسس التالية :

— أسعار العلاج فى المستشفيات الأخرى المماثلة .

— بنسبة أقل من أسعار العلاج فى المستشفيات الأخرى المماثلة .

— بنسبة أكبر من أسعار العلاج فى المستشفيات الأخرى المماثلة .

— حسب المستوى العلمى للطبيب المعالج .

— حسب مستوى شهرة الطبيب المعالج .

— بناء على دراسة دورية للسوق .

— حسب تكاليف العلاج مضافا إليها نسبة ربح .

— حسب قدرة المريض على الدفع .

— حسب رأى الطبيب المعالج .

— فى ضوء أسعار مستشفيات التأمين الصحى .

— حسب كل حالة على حدة .

— أسس أخرى هي :

س ١١ : هل لديكم قائمة أسعار معلنة ؟ يرجع وضع علامة

أمام العبارة ( أو العبارات ) المعبرة عن رأيكم :

— لدينا قائمة لمختلف أنواع الخدمات العلاجية .

— لدينا قائمة فقط لأسعار خدمات العيادة الخارجية .

— لدينا قائمة للعيادة الخارجية والعمليات الجراحية النمطية .

— لدينا قائمة حسب مستوى العملية الجراحية ( كبيرة ، متوسطة ، بسيطة ) .

## وظيفة التسويق فى المنظمات

### الصحية الاستثمارية

- لدينا قائمة حسب مستوى الطبيب المعالج .
- حالات أخرى ( يرجى ذكرها إن وجدت ) .

- س ١٢ : هل تعيدون النظر من وقت لآخر فى أسعار الخدمات ؟ يرجى الإجابة بوضع علامة أمام العبارة المعبرة عن رأيكم ؟
- نعيد النظر بشكل دورى فى تاريخ محدد .
  - نعيد النظر وفق الأحوال .
  - نعيد النظر بناء على اقتراح الطبيب المعالج .
  - نعيد النظر بناء على اقتراح أحد أعضاء مجلس الإدارة .
  - حالات أخرى هى :

س ١٣ : هل تلجأ المستشفى إلى نشر إعلانات ؟

[ نعم / لا ]

- س ١٤ : إذا كانت الإجابة على السؤال السابق بالإيجاب ، يرجى وضع علامة أمام مضمون هذه الإعلانات :
- أنواع الخدمات العلاجية المختلفة بالمستشفى .
  - زيارة كبار الأطباء للمستشفى .
  - خدمات الطوارئ .
  - بدء ممارسة خدمات علاجية جديدة .
  - الخدمات المميزة فى المستشفى .
  - انضمام أطباء جدد للهيئة الطبية .
  - نشاط ثقافى فى المستشفى .
  - إعلان عن عطاءات أو توريدات أو سجل موردين .. إلخ .
  - أنشطة إعلانية أخرى مثل :

س ١٥ : هل تتضمن الميزانية السنوية للمستشفى ميزانية خاصة للإعلان والترويج ؟

[ نعم / لا ]

- س ١٦ : إن وجدت ميزانية خاصة للإعلان والترويج ، كيف يتحدد المبلغ المخصص لهذا النشاط ؟
- مبلغ مقطوع على أساس جزائى .
  - بناء على الأنشطة المتوقع تنفيذها .

- نسبة من إيرادات المستشفى .
- مبلغ مماثل لما تخصصه المستشفيات الأخرى .
- وسيلة أخرى هى :

- س ١٧ : يرجى ترتيب وسائل الإعلان التالية حسب درجة اعتماد المستشفى عليها ، أو حسب رأيك فى أهميتها ، على أن يوضع رقم (١) أمام أكثرها أهمية ، ورقم (٢) لما يليه .. وهكذا .
- الإعلان التليفزيونى .
  - الصحف .
  - المجلات .
  - الملصقات .
  - الإذاعة .
  - البريد .
  - الاتصال الشخصى .

- س ١٨ : فى رأيكم ، ما الذى يحدد مكانة المستشفى من وجهة نظر الجمهور ؟ يرجى ترتيب العناصر التالية حسب أهميتها من وجهة نظركم :
- موقع المستشفى الجغرافى .
  - حجم المستشفى .
  - مستوى تجهيز المستشفى .
  - أسماء الهيئة الطبية .
  - مساهمة المستشفى فى تنمية المجتمع المحلى .
  - عناصر أخرى هى :

س ١٩ : هل ترون أن تطبيق مفاهيم التسويق واستخدام أدواته يمكن أن يطور العمل فى المستشفى ؟

[ نعم / لا ]

س ٢٠ : هل سبق لأى من السادة المديرين بالمستشفى الالتحاق بدراسات أو برامج تدريب فى مجال الإدارة بصفة عامة والتسويق بصفة خاصة ؟

[ نعم / لا ]

س ٢١ : هل هناك أى جهة أو منظمات عامة أو خاصة تقدم لكم خدماتها فى مجال تطوير إدارة المستشفى ؟

[ نعم / لا ]

س ٢٢ : إذا كانت الإجابة على السؤال السابق بالإيجاب ، ما هذه الجهة أو الجهات ؟

شكراً لتعاونكم

# مفاهيم الإرشاد المحاسبية

د. عطية علي البدويهي  
استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد  
كلية التجارة - جامعة الأزهر

## مقدمة :

المحاسبة مجال معرفة له قواعده وأصوله المحاسبية المتعارف عليها . كانت المحاسبة ومازالت تؤدي دورها بنجاح في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية إلا أن تطورها هذا سوف يكون أكثر إيجابية وفعالية لو وضعت لها نظرية علمية تضعها في مصاف العلوم المتقدمة .

إن هذا الخلط في عدد وطبيعة الإرشادات المحاسبية يعتبر أحد المعوقات البارزة في وضع نظرية علمية للمحاسبة حيث يختلف عدد الإرشادات المحاسبية التي يذكرها كل باحث ، هذا إلى جانب الخلط في طبيعة أو مفهوم كل من هذه الإرشادات حيث نجد على سبيل المثال أن الحيطة والحذر تذكر مرة كمبدأ وأخرى كفرض وأحيانا تذكر على أنها سياسة وهكذا . الأمر الذي يعوق تبويب الإرشادات المحاسبية إلى مبادئ وفروض وبديهيات ومسلمات ومصادرات وهكذا ، وهو الأمر الضروري لوضع نظرية علمية للمحاسبة ، والسؤال الذي يفرض نفسه هو هل المبدأ هو نفسه الفرض وهو نفسه السياسة أم أن هناك اختلافا في مفهوم كل منهم .

### الهدف من البحث :

هو محاولة تحديد مفاهيم كل من المصطلحات التي تسبق الإرشادات المحاسبية ، وبمعنى آخر تحديد مفهوم القضية والبديهية والمصادرة والفرض والمبدأ وما إلى ذلك مثل القاعدة والسياسة ... الخ . وذلك كنقطة بداية لوضع نظرية علمية للمحاسبة .

إن البحوث والدراسات مازالت مستمرة لوضع نظرية علمية للمحاسبة سواء من جانب المنظمات المهنية المحاسبية أو الباحثين أو الجامعات ، ومع هذا فإنه لم يتم حتى الآن وضع هذه النظرية لوجود العديد من المعوقات في هذا المجال . هذا البحث يتناول أحد هذه المعوقات في محاولة لإزالة الخلط الراسخ حاليا في المصطلحات التي تلازم الإرشادات المحاسبية التي لا خلاف على أنها تكون النظرية المحاسبية .

### طبيعة المشكلة :

لاخلاف على أن الحاجة ملحة لوضع نظرية علمية للمحاسبة ، وأن المحاولات مازالت مستمرة في هذا الاتجاه ، وقد اتضح للمنظمات المهنية المحاسبية والباحثين في هذا المجال أن هناك خلطا واضحا في عدد وطبيعة العناصر المحاسبية أو القواعد والأصول المحاسبية أو الإرشادات المحاسبية (Guidelines) وقد أمكن للباحث إيضاح هذا الخلط في بحثه لدرجة الدكتوراه المقدمة إلى كلية التجارة جامعة الأزهر ١٩٧٧ بعنوان « التطور التاريخي الفكري والمهني للمحاسبة » .

## مفاهيم الإرشادات الحاسبية

### حدود البحث :

( ١ ) لن يتعرض البحث لحصر جميع المصطلحات التي تسبق الإرشادات الحاسبية ، وإنما سيكتفى بالقدر منها المتعارف عليه بين المحاسبين والمنظمات المهنية والعلمية المحاسبية والتي يمكن أن تكون عناصر أساسية عند تكوين نظرية علمية للمحاسبة .

( ٢ ) لن يتم تبويب جميع الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها ولكن تبويب أكبر عدد منها على حسب أهميتها في تكوين النظرية العلمية المحاسبية .

### خطة البحث :

سوف يتناول البحث النقاط الرئيسية الآتية :-

- ( أولا ) مفهوم وأهمية النظرية المحاسبية
- ( ثانيا ) تكوين النظرية المحاسبية .
- ( ثالثا ) الخلط في طبيعة وعدد الإرشادات المحاسبية .
- ( رابعا ) مفاهيم المصطلحات التي تلازم الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها .
- ( خامسا ) تبويب الإرشادات المحاسبية .

### ( أولا ) مفهوم وأهمية النظرية المحاسبية :

١ - مفهوم النظرية المحاسبية : مفهوم الشيء هو مدلوله أو معناه . وفي هذا الصدد يقول البعض « ليس هناك شيء غماض ، أو غريب ، أو صعب يكتنف مصطلح المفهوم ، فاللغة التي نستخدمها ماضى إلا مجموعة مترابطة من المفاهيم . ونحن نستخدم هذه المفاهيم في حديثنا اليومي . وطبقا لما جاء في قاموس وبستر Webster يعنى المفهوم ( لفظ عام يعبر عن مجموعة متجانسة من الأشياء )<sup>(١)</sup> .

وفي لسان العرب نجد أن « الفهم هو معرفتك الشيء بالقلب . فهمه فهما . وفهامه : علمه عن سيبويه : فهمت الشيء عقلته وعرفته . ورجل فهم : سريع الفهم »<sup>(٢)</sup> .

( ١ ) د . محمد الجوهري ، د . عبد الله الخريجي ، مفاهيم البحث العلمى - الجزء الثانى - طرق البحث الاجتماعى ، الطبعة الثانية . ١٤٠٠ - ١٩٨٠ ، صفحة ٩٢ .

( ٢ ) لسان العرب ، الجزء الخامس ، صفحة ٢٤٨١ .

( ٣ ) معجم الوسيط ، الجزء الثانى ، صفحة ٧١١ .

(4) Committee on Terminology, Accounting Terminology Bulletin, Jo. 1. ( New York American of Certified Public

وفي المعجم الوسيط نجد أن « الفهم هو حسن تصور المعنى ويقال تفهم الكلام : فهمه شيئا فشيئا ، أفهمه الأمر : أحسن تصويره له »<sup>(٣)</sup> .

وعلى هذا ، فإن مفهوم النظرية المحاسبية يتمثل في اعتقادنا في تحديد مفهوم المحاسبة ثم تحديد مفهوم النظرية .

### مفهوم المحاسبة :

إن مفهوم المحاسبة يتضح تماما من التعاريف المختلفة للمحاسبة والتي من بينها أنها لغة الأعمال وأنها أحد نظم المعلومات ... الخ ومن التعاريف أيضا :

« Accounting is the art of recording, classifying and summarizing in a significant mannar and in terms of money, transactions and events which are, in part at least, of financial character and interpreting the results thereof »<sup>(4)</sup>.

### مفهوم النظرية :

هناك تعاريف مختلفة للنظرية ولكنها كما سترى ليست مختلفة من الناحية الموضوعية ، ومن هذه التعاريف :

١ - حددت إحدى لجان الجمعية الأمريكية للمحاسبة (A.A.A) النظرية بأنها « مجموعة متماسكة من المبادئ النظرية الافتراضية الفلسفية التي تكون مع بعضها إطار عام لمجال دراسي »<sup>(٥)</sup> .

٢ - تعرف النظرية في أحد معانيها ، « بأنها صياغة لمجموعة من العلاقات الظاهرة - والتي تم التحقق من صحتها جزئيا على الأقل بين مجموعة معينة الظواهر ، ولأن عملية التحقق تتم من خلال البحث الأمبيرى فإن النظرية ليست خيالا . فنحن نعتمد على النظرية ، بطريقة ضمنية أو ظاهرة ، لفهم العالم وهي توجد عند الرجل العادى غير المتخصص حيث يحمل الأفراد في أذهانهم بعض التصورات عن العالم والعلاقات الاجتماعية . وتقوم نظرية الرجل العادى على حسن التقدير Common Sense أو الحس البديهي العام إذا أردنا تسمية أخرى وإحدى هذه النظريات التي تقوم على حسن التقدير النظرية التي مؤداها أن من طبيعة الإنسان أنه يحب المنافسة والانجاز ( تنتشر هذه الفكرة في المجتمعات الغربية ) . ولقد أنتجت هذه النظرية - التي تكونت من خلال تراكم الخبرة الشعبية في العالم الغربى أسلوبا معيناً لفهم

Accountants, 953 ). P. 7.

نقلا عن :

RiChard W. Metcalf & Pierre 1. Titard, W.B. Saunders Company. 976, P. 9.

(5)Statement of Basic Accounting Theory issued by the American Accounting Association, P. 1.

الافعال البشرية ، بمعنى فهمها في ضوء منظور معين . ومثل هذه النظرية تختلف عن النظرية العلمية ، فالنظرية العلمية تقوم على أسس منهجية منظمة ويتم تدعيمها من خلال ملاحظات دقيقة ومضبوطة توضح الظروف التي تثبت صحة النظرية (٦) .

٣ - النظرية : « قضية تثبت ببرهان . وفي الفلسفة : طائفة من الآراء تفسر بها بعض الوقائع العلمية أو الفنية . ونظرية المعرفة : البحث في المشكلات القائمة على العلاقة بين الشخص والموضوع » (٧) .

٤ - « مجموعة من المبادئ العلمية المتناسقة والمشتقة من مجموعة من الفروض المتسقة مع طبيعة العمليات التي تقوم بها المنظمات المعاصرة . معبراً عنها من خلال مجموعة مفاهيم خاصة » (٨) .

٥ - النظرية « أفكار متعلقة بحقائق » (٩) .

وهكذا يتضح أن النظرية العلمية تقوم على أسس منهجية نظرية منظمة ومتكاملة في مجال معرفة معين وذلك لوضع إطار عام لهذا المجال .

ويعتقد أن دعائم النظرية المحاسبية موجودة الآن ويتمثل في مجموعة الإرشادات المحاسبية أو القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها (G.A.A.S) وأن مهمة تكوين نظرية محاسبية يتمثل في عملية تهذيب وتنقية وتبويب الإرشادات المحاسبية لتحديد مكونات النظرية المحاسبية .

وخلاصة القول إنه يتعين تحديد مفهوم أو مغزى أو مضمون كل من المبدأ - الفرض - البديهية - المصادرة - المسئلة - القضية ... الخ ، ثم تحديد مفهوم أو مغزى أو مضمون كل من الإرشادات المحاسبية الحالية ( الحيلة - والحذر - الدورية - الثبات ... الخ ) وذلك حتى يتسنى تحديد ماهية كل من هذه الإرشادات . وبمعنى آخر هل هي مبدأ أو فرض أو بديهية . الخ .

ويعتقد الباحث بأن ذلك يعتبر نقطة بداية للباحثين في نظرية المحاسبة .

#### ب - أهمية النظرية المحاسبية :

إن أهمية النظرية في مجال المحاسبة لا يخرج عن أهمية النظرية في أي مجال من مجالات المعرفة حيث إن النظرية تدعم وترشد الجانب التطبيقي أو العمل في أي مجال من مجالات المعرفة .

ويمكن إيجاز أهمية النظرية المحاسبية فيما يلي :

١ - إن وجود نظرية محاسبية يضع المحاسبة في مصاف العلوم المتقدمة خصوصاً بعد أن توافرها النجاح في الجانب التطبيقي إلى حد كبير .

٢ - إن وجود نظرية محاسبية يؤدي إلى تدعيم وترشيد الممارسة العملية للمحاسبة .

٣ - يساهم وجود نظرية محاسبية في تحقيق ركن الموضوعية في بيانات ومعلومات المحاسبة مع تفسير طبيعة المجهودات المرتبطة بها (١٠) .

٤ - إن بناء نظرية محاسبية يستلزم معرفة الأسباب التي دعت إلى وجود قواعد وأصول محاسبية متعارف عليها ( إرشادات محاسبية ) . وهذا يساهم إيجابياً في إمكانية تطوير الممارسة العملية .

#### (ثانياً) تكوين النظرية المحاسبية Formulation of Accounting Theory

من المتفق عليه حتى الآن أنه توجد أربعة طرق لتكوين نظريات العلوم بصفة عامة سواء كانت علوم طبيعية أو اجتماعية . والمحاسبة من العلوم الاجتماعية وبالتالي فإن تكوين نظرياتها يجب أن يسير هذه الصفة .

والطرق المشار إليها تتلخص فيما يلي :

#### الطريقة الاستقرائية : Inductive Method

وتتبع هذه الطريقة في بناء نظرية العلوم الطبيعية وبعض العلوم الإنسانية . وتقوم على دراسة الظواهر والمشاهدة ، ثم وضع الفروض التي تفسر هذه الظواهر ، ثم اختبار صحة هذه الفروض فإذا ثبتت صحتها تصبح بمثابة قوانين علمية أما إذا تبين عدم صحتها أو مخالفتها للحقائق الملموسة تفقد قيمتها العلمية ويجب أن يدخل على الفروض تعديلات أو تغييرات إجراء تجارب إلى أن نصل إلى فروض صحيحة تفسر المشاهدات والحقائق الملموسة (١١) .

#### الطريقة الاستنباطية : Deductive Method

وهي تقوم على استخدام الأسلوب المنطقي في بناء النظرية حيث التسلسل المنطقي من الفروض و البديهيات المسلم بها إلى استنتاجات معينة تؤدي إلى تكوين نظريات خاصة محددة المعالم

(٦) د . محمد الجوهري ، د . عبد الله الخريجي ، مرجع سابق الإشارة إليه ، ص ٩٦ .

(٧) المعجم الوسيط ، الجزء الثاني ، ص ١٤٠ .

(٨) د . محمود السيد الناصي ، دروس في نظرية المحاسبة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٨٧ ، ص ١٤ .

(٩) د . عمر حسنين ، تطور الفكر المحاسبي ، دار النهضة العربية ،

١٩٧٢ صفحة ٨٥ .

(١٠) د . محمود السيد الناصي ، مرجع سابق الإشارة إليه ، صفحة ١٨ .

(١١) نجيب محمود نمر ، نظرية المحاسبة ، رسالة مقدمة إلى كلية التجارة - القاهرة - للحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة ، ١٩٧١

## مفاهيم الارشادات الحاسبية

تفسر اوضاعاً خاصة . وهذه تصلح في بناء نظريات علوم المنطق والعلوم الرياضية .

الطريقة المختلطة : ( استقرائية استنباطية )

وهي التي تجمع بين الطريقتين السابقتين ويعتقد بأن بناء نظريات العلوم سواء كانت طبيعية أو إنسانية يتم طبقاً لهذه الطريقة حيث إن التولّد بين العلوم أصبح أمراً مسلماً به . ويستعرض الباحث فيما يلي عدداً من الكتابات في شأن تكوين نظرية المحاسبة :

١ - إن تكوين النظرية يمكن أن يتم بالاعتماد على أحداث أو قضايا متتابعة .

إن الظواهر (Observations) هي الحلقة الأولى في سلسلة تكوين النظرية والظاهرة عبارة عن علاقة بين حدثين . إن هذه الظاهرة تستلزم وضع فرض لتوضيح هذه الظاهرة . هذا الفرض يعتبر الحلقة الثانية في سلسلة تكوين النظرية . الحلقة الثالثة في سلسلة تكوين النظرية هي اختيار أفضل اختبار لصحة الفرض ، بعد هذا الاختبار يمكن الوصول إلى عموميات Generalizations إن النتيجة الأولية لهذا الاختبار أو الفحص الانتقادي هي تكوين مبدأ (Principle) أو قانون (law) —

إنه من المناسب أن يذكر هنا أن النظرية ليست من اختراع الإنسان ولكنها من اكتشافه ، وأنه من واجب الإنسان تطبيق أفضل مقياس لاختيار اكتشافه .

لقد قرر Chambers أن هناك أربعة عناصر كأساس لنظرية المحاسبة وهي (+) :

أ - وجود ، أنشطة منظمة تزاوّل بواسطة مشروعات أوجدتها إرادة أو تعاون أطراف متضامنة .

ب - هذه المشروعات يجب أن تدار بحكمة (Rationally) فيما يتعلق بتلبية احتياجات الأطراف المختلفة بكفاية .

ج - القوائم المالية معبراً عنها بوحدة نقدية عن العمليات المالية وعلاقات المشروع تعتبر إحدى وسائل ترشيد قرارات الإدارة .

د - إن عدم دقة مثل هذه القوائم مرتبط بوظيفة الإدارة . أنه من الواضح أن العناصر السابقة تمثل طريقاً آخر لتفسير تعريف المحاسبة ، (١٢) .

( ٢ ) يمكن إيجاز ما جاء في إحدى الدراسات بشأن نظرية المحاسبية فيما يلي : (١٣)

تحت عنوان منهج البحث في علم المحاسبة المالية ترى الباحثة أن منهج البحث الذي يتفق وطبيعة المجال المحاسبي هو منهج استقرائي استنباطي يركز على حصيلة واقعية في بدايته وينتهي بالتطبيق العملي على العالم التجريبي ، ويتوسط هذين الطرفين تفكير استنباطي قائم على أساس استنتاج بعض النتائج من المقدمات الواقعية وهو يتكون من الخطوات الآتية :

١ - وضع تعريف للمحاسبة المالية : فالتعريف يوضح طبيعة المحاسبة المالية وحدودها وبذلك يوضح الظاهرة موضوع الدراسة .

٢ - تعريف المصطلحات الأساسية : ويكون ذلك بتكوين المفاهيم الأساسية في المحاسبة المالية وإعطاء اسم أو مصطلح لكل مفهوم ، ثم تعريف هذه المفاهيم .

٣ - تحديد القضايا والبدهييات والمصادر : وفيها يتم تحديد القضايا والمسلمات أو الأوليات التي تبنى عليها النظرية ، فالباحث في أي مجال من مجالات المعرفة لابد أن يبدأ من مجموعة القضايا كحقائق دون حاجة إلى برهان على صحتها ، وهذه القضايا إما أن تكون بدهييات Axioms أو مصادرات Postulates وقد يطلق عليها فروض النظرية ، ولكنها ليست بمعنى الفروض في العلوم الطبيعية التي توضع كتفسير مؤقت للوقائع ، ولكنها هنا بمعنى الأوليات التي نسلم بها وتتخذ أساساً لاستدلالات تالية . والقضية أداة منطقية للربط بين المفاهيم ، والبدهييات عبارة عن قضايا مأخوذة من مجالات معرفة ، أما المصادرات فهي قضايا مشتقة من مفاهيم المجال نفسه .

وتؤخذ البدهييات والمصادر في مجال المحاسبة من الواقع ، فهي ليست شيئاً فرضاً وإنما تحدد بناء على فهم الباحث لطبيعة المجال وتعرفه على حدوده وخبرته بنواحيه وعلاقاته بالمجالات الأخرى ، وبذلك فهي تعتبر نوعاً من الملاحظات والمشاهدات ، البدهييات والمصادر معا تعتبر الأساس الذي يقوم عليه الجانب التفسيري من النظرية حيث يشتق منها الفروض والمبادئ .

( ١٢ ) نجيبه محمود نمر ، نظرية المحاسبة ، مرجع سابق الإشارة إليه ، ص ٦٢ ، ٦٤ .

(+) j. Chambers, « Detail of a Blueprint », The Accounting Review, Fril 1957, PP. 206 - 216 .

( ١٢ ) د . عبد الله محمد الفيصل ، صياغة النظرية المحاسبية ، مجلة الاقتصاد والإدارة ، تصدرها كلية الاقتصاد والإدارة بجامعة الملك عبد العزيز العدد السادس عشر ، ١٤٠٢ هـ - ١٩٨٢ م ، ص ١١ ، ١٢ .

وهذه الخطوة تؤدي إلى تحقيق بعض أهداف النظرية .  
فالقضايا تعتبر بداية مرحلة التفسير حيث تتطور إلى  
مصادر ومبادئ ، والبديهيات تساعد في تحديد الاتجاه  
حيث إنها تبين ارتباط المحاسبة بالعلوم الأخرى وامتداد  
جذورها في مجالات المعرفة المختلفة ، كما أن البديهيات  
والمصادر معا تعتبر الأساس الذي يقوم عليه الجانب  
التفسيري من النظرية حيث يشتق منها الفروض والمبادئ .  
٤ - استنتاج النتائج من البديهيات والمصادر ووضعها  
في صيغ دقيقة تتيح لها أن تكون موضع الفحص والاختبار .  
وقد يطلق عليها فروض النظرية ، وهي هنا من نوع الفروض  
التي تستعمل في العلوم الطبيعية بمعنى أن الهدف منها  
اقتراح تفسير الحقائق الموجودة في المجال .  
٥ - اختبار صحة هذه النتائج بالتطبيق على الواقع . فإذا  
اجتازت الاختبار أصبح لها قيمة المبدأ الثابت .

٦ - الخطوة الأخيرة ، هي تصحيح وتعديل النظرية ، فبعد  
وضع جميع عناصر النظرية ، يراجع الباحث مدى اتساق  
النظرية ، وترابطها ، وعدم تعارض عناصرها المختلفة ، وكذلك  
مدى صدق النظرية على الواقع ، وتعديل العناصر التي تحتاج  
إلى تعديل .

هذا ، وقد تناولت بعد ذلك دراسة كل عنصر من العناصر  
السابقة بالتفصيل .

( ٣ ) تحت عنوان « مداخل جديدة لبناء نظرية المحاسبة »  
نجد المداخل الرئيسية الآتية :<sup>(١٤)</sup>

( ١ ) مدخل الأحداث The Events Approach  
يعنى هذا المدخل أن المحاسبة تهدف إلى تقديم بيانات عن  
الأحداث الاقتصادية والتي يجب أن تكون ذات فائدة في اتخاذ  
مجموعة من القرارات وقد أثر هذا المدخل من أعضاء لجنة  
الجمعية الأمريكية للمحاسبة (A.A.A) والتي أصدرت في  
عام ١٩٦٦ تقريراً عن النظرية الأساسية للمحاسبة  
(A Statement of Basic Accounting Theory)

هذا المدخل لم يؤيده سوى (George Sorter) أحد أعضاء  
اللجنة المشار إليها أما باقي الأعضاء فقد أيدوا مدرسة القيمة  
The «value» School والتي أسماها Sorter أيضاً The user  
need

( ب ) المدخل السلوكي The Behavioral Approach  
ويهتم هذا المدخل لبناء نظرية المحاسبة بالسلوك البشري  
حيث إن للفرد علاقة وثيقة بعمليات المحاسبة ومشاكلها .  
( جـ ) المداخل التنبؤية The Predictive Approaches

لقد ظهر هذا المدخل التنبؤي نظراً لصعوبة تقييم الطرق  
البديلة للقياس المحاسبي ، وكذلك من أجل البحث عن معيار  
يستخدم للاختيار بين بدائل القياس . أن مدخل التنبؤ بالأحداث  
ذات الأهمية لمستخدمي المحاسبة يعتمد على المهارة في التنبؤ  
بالأحداث ذات الأهمية لمستخدمي المحاسبة . أي القدرة على  
الاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة للقياس على ضوء  
التنبؤ بالأحداث ذات الأهمية لمستخدمي المحاسبة .

وهكذا يمكن أن يخلص الباحث إلى أن نظريات العلوم يمكن  
تكوينها بطرق أربعة هي :

- أ - الطريقة الاستقرائية : Inductive Method
- ب - الطريقة الاستنباطية : Deductive Method
- ج - الطريقة المختلطة Inductive & Deductive Method
- د - المداخل الجديدة وهي : - مدخل الأحداث - المدخل  
السلوكي - المدخل التنبؤي .

إن تكوين نظرية المحاسبة كأحد العلوم الاجتماعية يتم كما  
رأينا بالطريقة المختلطة ( Inductive & Deductive Method )  
حيث إن الإرشادات المحاسبية « القواعد  
والأصول المحاسبية » المتعارف عليها تكونت على مر السنين  
نتيجة الحاجة إلى المحاسبة عن العمليات وما ترتب على ذلك من  
وجود مشاكل عملية قابلت القائمين على تحديد نتائج العمليات  
والمراكز المالية لوحدة محاسبية ، إن هذه الإرشادات  
المحاسبية المتعارف عليها الآن في حاجة ملحة للبحث عن  
المنطق الذي تقوم عليه كل منها ( Deductive ) فإذا ثبت  
استناد أي من هذه الإرشادات على منطق معين فإنه يصبح  
جزءاً من نظرية المحاسبة سواء كان من المبادئ أو المسلمات  
أو المصادر .. إلخ ، أما إذا لم يثبت ذلك من حيث الاستناد  
إلى منطق معين فإنه لا يشكل جزءاً في نظرية المحاسبة . هذا في  
الوقت الذي لا يمكن فيه تجاهل دورها في المجال المحاسبي .

( ثالثاً ) الخلط في طبيعة وعدد الإرشادات المحاسبية :

يفضل الباحث استخدام المصطلح إرشادات محاسبية  
( Accounting Guidlines ) بدلاً من المصطلح القواعد  
والأصول المحاسبية المتعارف عليها ( Accepted Account-  
ing Standards ) وبوجه خاص عند التعرض لبناء نظرية  
علمية للمحاسبة باعتبار أن هذه القواعد والأصول المحاسبية  
المتعارف عليها تمثل إرشادات يجب أن يأخذها المحاسبون  
مرشداً وهدايا لهم حتى يمكن لبيانات المحاسبة أن تفي بالدور



(14) A. Belkaoui, Accounting Theory, University of  
Illinois at Chicago Circle, Copyright 1981. P.P. 3٤

## مفاهيم الإرشادات الحاسوبية

(رابعاً) مفاهيم المصطلحات التي تلازم الإرشادات الحاسوبية المتعارف عليها :

إن الباحث في مجال المصطلحات التي تلازم الإرشادات الحاسوبية المتعارف عليها يجد أهم المصطلحات الآتية :

فرض - مبدأ - بديهية - مصادرة - قاعدة - أساس - سياسة - مسلمة وأحياناً يستخدم بعض الباحثين المصطلح « مفهوم » للآزمة الإرشادات الحاسوبية وهو في اعتقادنا محاولة لعدم استخدام بعض أو كل المصطلحات السابقة نظراً لعدم الاتفاق الدقيق على مفهومها .

وعلى هذا ، فإن بعض الإرشادات الحاسوبية تسبق أحياناً بالمصطلح فرض أو قاعدة أو مبدأ أو سياسة بينما البعض الآخر يسبق بالمصطلح مسلمة أو مصادرة أو بديهية أو أساس . وكما أشرنا فإن بعض الإرشادات تسبق بالمصطلح مفهوم والمفهوم بناء علمي يحدد ماهية أو جوهر الشيء .

وعلى هذا فإننا سنحاول استخدام المعاجم العربية والأجنبية أحياناً وبعض الآراء لتحديد مفهوم عدداً من المصطلحات شائعة الاستخدام في مجال الإرشادات الحاسوبية المتعارف عليها وبوجه خاص تلك التي تشكل بناء نظرية الحاسبة وهي :

القضية - البديهية - المصادرة - الفرض - المبدأ .

### ( ١ ) القضية Proposition

فيما يلي بعض التعارف والمعاني للقضية :

القضية « الحكم - مسألة يتنازع فيها وتعرض على القاضي أو القضاء للبحث والفصل » وفي المنطق « قول مكون من موضوع ومحمول يحتمل الصدق والكذب لذاته ويصح أن يكون موضوعاً للبرهنة » (١٧) .

« القضايا في نظرية الحاسبة هي التعبيرات الحاسوبية التي تعبر عن أحكام ، تتعلق بالمفاهيم الحاسوبية ، وهذه القضايا ليست أكيدة فهي أحكام ، ولذلك تحتمل الصدق أو الكذب فهي عبارة عن علاقات فرضية بين المفاهيم الحاسوبية والقضايا الحاسوبية تعتبر بذاتها مرحلة التفسير حيث تبدأ مرحلة التفسير بوضع القضايا التي يمكن أن تتطور إلى مصادرات تتخذ أساساً للاستدلال على المبادئ الحاسوبية » (١٨) .

المطلوب منها . هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى فإن المصطلح قواعد وأصول حاسوبية يتضمن كلمة « قواعد » وهذه ليس لها تحديد دقيق عند استخدامها في مجال الحاسبة ، فهي تسبق بعض الإرشادات الحاسوبية لدى البعض من الحاسبين بينما تسبق الإرشادات الحاسوبية الأخرى لدى البعض الآخر من الحاسبين ، من ذلك أن بعض الحاسبين يرون أن الدورية في الحاسبة قاعدة بينما يراها البعض الآخر من المبادئ الحاسوبية .

هذا ، إلى جانب أن هناك عدم اتفاق بين الحاسبين حول عدد الإرشادات الحاسوبية ، فالبعض يراها عشرة مثلاً بينما يراها البعض الآخر أكثر من ذلك بكثير أو أقل من ذلك وهكذا . وفي هذا الصدد يقول البعض (١٩) : « ويجدر الإشارة في هذا المقام إلى أنه ليس هناك اتفاق تام بين الحاسبين على اصطلاح محدد يطلق على المبادئ فكثيراً ما يستخدم لفظ مفاهيم أو معايير أو أنماط أو سياسات للتعبير عن المبادئ العلمية (Principles, Standards, Concepts, Doctrines, Policies) .

وأيضاً « ليس هناك اتفاق تام بين الباحثين في نظرية الحاسبة على استخدام لفظ واحد يعبر عن الفروض ، فالفروض تسمى بأسماء مختلفة منها Assumptions, Postulates, Foundations وليس هناك اتفاق تام بين الحاسبين أيضاً على نوع وعدد الفروض بل إنها تتوقف على التفكير المنطقي لكل باحث على حدة ، وطريقة تحليله وعرضه لنظرية الحاسبة ... إلخ » .

وإن هذا التعارض وانحطاط الواضح في طبيعة وعدد الإرشادات الحاسوبية يعتبر من أكثر العوامل في اعتقادنا التي حالت دون بناء نظرية علمية للحاسبة متكاملة حتى الآن ويكفي للتدليل على ذلك من أن بعض الحاسبين والباحثين قد تعارضوا مع أنفسهم فيما يتعلق ببعض الإرشادات الحاسوبية (١٦) .

مقدمة إلى كلية التجارة جامعة الأزهر ، ١٩٧٧ ، ص ٢١٢ - ٢١٥ .

( ١٧ ) المعجم الوسيط ، الجزء الثاني ، ص ٤٩ .

( ١٨ ) د . بهجت محمد حسنى ، النظرية الحاسوبية ، مكتبة عين شمس ، ١٩٥٨ .

( ١٥ ) د . حلمي محمود نمر ، نظرية الحاسبة المالية ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٧ ، صفحة ٢٤ ، ٨٥ .

( ١٦ ) لمزيد من التفصيل يرجع إلى رسالتنا للحصول على درجة الدكتوراه في الحاسبة وموضوعها « التطور التاريخي الفكري والمهني للحاسبة ،

القضية : « - قضى » القضاء : الحكم والجمع الاتضعية والقضية مثله والجمع قضايا . قال أهل الحجاز القاضى القاطع للامور المحكم لها .. إلخ » (١٩) « القضية أداة منطقية للربط بين المفاهيم » (٢٠) .

. « Proposition A thing to be Proved » (٢١) .

« Probosition : Formal Statement of theorem or Problem » (٢٢) .

وهكذا يتبين أن القضايا المحاسبية هي نفسها القضايا كما جاءت في المعاجم اللغوية حيث إنها قول مكون من موضوع ومحمول يحتمل الصدق والكذب لذاته ، وهو نفس المعنى في الفكر المحاسبى فالقضايا عبارة عن علاقات فرضية بين المفاهيم المحاسبية . والقضايا المحاسبية تعتبر بداية مرحلة التفسير حيث تبدأ مرحلة التفسير بوضع القضايا التي يمكن أن تتطور إلى مصادرات تتخذ أساساً للاستدلال على المبادئ المحاسبية .

من أمثلة القضايا المحاسبية أن الأصل الثابت عبارة عن مجموعة من النفقات الرأسمالية ، المكونة له حتى يصبح صالحاً للاستعمال . وعلى كل فإن القضايا المحاسبية كثيرة حيث إن كل مفهومين أو أكثر متعارف عليهما وترابطهما علاقة منطقية وقابلان للصدق أو الكذب يمثلان قضية محاسبية . وعلى ضوء ما سبق يمكن تعريف القضايا المحاسبية فيما يلي :

كل مفهومين أو أكثر في مجال المحاسبة تربطهما علاقة منطقية ون حاجة إلى البرهنة على مدى صدق هذه العلاقة .

## ( ٢ ) البديهية :

فيما يلي بعض المعانى والتعاريف للبديهية :  
« البديهية قضية اعترف بها ولا تحتاج في تأييدها إلى قضايا أبسط منها مثل : انصاف الأشياء المتساوية متساوية » .

« البديهية : البداهة والابتداء والمعرفة يجدها الإنسان في نفسه من غير أعمال للفكر ولا علم بسببها » (٢٣) .  
« البديهية هي القضية الواضحة بذاتها والبيئة بنفسها فهي مبدأ أولى غير مستخلص من غيره ، بل هي قاعدة صورية

عامة أى أنها حقيقية أولية يقبلها العقل من غير برهان لوضوحها وظهور صحتها . » (٢٤)

« البديهية هي القضية شديدة العموم التي لا يمكن البرهنة عليها فهناك البديهية الهندسية التي تقول إن المستقيمان لا يتقاطعان إلا في نقطة واحدة وإذا اشتركا في أكثر من نقطة واحدة فإنهما يتطابقان » (٢٥) .

« البديهية فروض تستخدمها المحاسبة دون حاجة إلى برهان على صحتها فهي تؤخذ كحقيقة مسلم بها وفي قضية أولية لا تستنبط من غيرها بل تؤخذ أساساً لاستدلالات تالية » (٢٦) .

«Axiom : self evident truth, established principles» (27) .

«Axiom : truth which everyone accepts as (28) true without proof» .

ويعتقد الباحث أن تعريف البديهية في مجال المحاسبة يتفق مع ما ورد بشأنها سابقاً في المعجم للوسيط ولدى الكتاب المعاصرين في مجال المنطق ومناهج البحث العلمى حيث إن البديهية في مجال المحاسبة لا تخرج عن كونها فروض موضوعية في هذا المجال ليست في حاجة إلى برهان على صحتها أو هي قضايا عامة في مجال المحاسبة بينة بذاتها وليست في حاجة إلى الحكم عليها ، من البديهيات المحاسبية ما هو متعارف عليه من أن « النفقة الرأسمالية تخص أكثر من فترة مالية واحدة ، بينما النفقة الإيرادية تخص فترة مالية واحدة . وكذلك يرى البعض وهو ما نعتقد أن الاستمرار والحيطة والحذر من البديهيات المحاسبية وهذه البديهيات تؤخذ كحقائق وتستخدم لاستدلالات تالية ، وكل من النفقات الرأسمالية والإيرادية له تأثير على القوائم المالية وكذلك كل من الاستقرار والحيطة والحذر لهما آثار واضحة أيضاً على الإجراءات المحاسبية والقوائم المالية .

وعلى ضوء ما سبق يمكن تعريف البديهيات المحاسبية فيما يلي :

فروض محاسبية تلقى القبول العام من مزاوى المهنة دون



١٩٦٢ ، ص ٥٠ .

(٢٥) د . محمود قاسم ، المنطق الحديث ومناهج البحث ، دار المعارف المصرية ، ١٩٦٨ ، ص ٣١٥ .

(٢٦) نجيب محمود نمر ، نظرية المحاسبة ، مرجع سابق الإشارة إليه ، ص ٧٥ .

Oster G., The Little Oxford Dictionary Of Current English, Op.Cit., P.31.

West M.P. & Endicott J.G., The New Method English Dictionary, OP. Cit., P.25.

( ١٩ ) لسان العرب ، الجزء الخامس ، ص ٦٦٥ .

( ٢٠ ) نجيب محمود نمر ، مرجع سابق الإشارة إليه ، ص ٦٣ .

(21) West M.P. & Endicott J.G. The New Method English Dictionary, Longmon. 4<sup>th</sup> Edition, 1961, P. 25

(22) Oster G.. The Little Oxford Dictionary of Current English, printed at Great Britain at the University Press, Oxford by Vivian Ridler, 4th Edition, 1969, P. 31.

(٢٣) المعجم الوسيط ، الجزء الاول ، ص ٤٣ ، ٤٤ .

(٢٤) د . عبد الرحمن بدوى ، مناهج البحث العلمى ، دار النهضة العربية

## مفاهيم الإرشادات الحاسبية

حاجة إلى برهان على صحتها وتستخدم لتحقيق أهداف معينة .

( ٣ ) المصادرة : Postulate

فيما يلي بعض المعاني والتعاريف للمصادرة :  
« المصادرة : قضايا لا يمكن البرهان عليها لكنها ضرورية لإقامة البرهان كمصادرة اقليدس في الهندسة » .

« المصادرة : عقوبة موضوعها استثناء مال المحكوم عليه واستيلاء الحكومة عليه » . (٢٩)

« المصادرة : صادرة على كذا طالبه به في إلحاح » . (٣٠)  
« المصادرات قضايا مشتقة من مفاهيم المجال نفسه .  
وتؤخذ البديهيات والمصادرات في مجال الحاسبة ، من الواقع . فهي ليست فرضاً وإنما تحدد بناء على فهم الباحث لطبيعة المجال وتعرفه على حدوده وخبرته بنواحيه وعلاقته بالمجالات الأخرى وبذلك فهي تعتبر نوعاً من الملاحظات والمشاهدات غير المباشرة » .

« البديهيات والمصادرات معاً تعتبر الأساس الذي يقوم عليه الجانب التفسيري من النظرية حيث يشتق منها الفروض والمبادئ » . (٣١)

«Postulate : take a fact as known or as truth in<sup>(32)</sup> order to reason from it» .

Postulate : thing claimed or assumed as basis of reasoning etc. prerequisite demand. require. claim. <sup>(33)</sup> take for granted» .

وهكذا يتضح أن مفهوم المصادرة في المعاجم العربية والأجنبية يتفق مع مفهومها في الحاسبة لدى الكتاب

المعاصرين ، حيث تعتبر المصادرة قضية يفترض صحتها فلا تحتاج إلى برهان . من المصادرات الحاسبية « الدورية » حيث يفترض صحة مصادرة الدورية والتي تعنى تقسيم حياة المشروع - الوحدة الحاسبية - إلى فترات دورية - عادة اثني عشر شهراً - يتم في نهايتها اتباع بعض الإجراءات الحاسبية تمهيداً لتحديد نتيجة عمليات المشروع خلال هذه الفترة وتحديد مركزه المالي في نهاية هذه الفترة .

وعلى ضوء ما سبق يمكن تعريف المصادرات الحاسبية فيما يلي :

المصادرات الحاسبية قضايا يفترض صحتها فلا تحتاج إلى برهان وتستخدم لاستدلالات تالية .

( ٤ ) الفرض :

فيما يلي بعض المعاني والتعاريف للفرض :  
« فرضت الشيء : افترضته فرضاً وفرضته أى أوجبه ، والفرض السنة فرض رسول الله - صلى الله عليه وسلم - وقوله تعالى ﴿ كَمَنْ فَرَضَ فِيهِنَّ الْحَجَّ ﴾ أى أوجبه على نفسه بإحرامه » . (٣٤)

« فراض وفروض ما أوجبه الله عز وجل على عباده وما يفرضه الإنسان على نفسه . وفي التنزيل ﴿ إِنَّ الَّذِي فَرَضَ عَلَيْكَ الْقُرْآنَ لَرَأْدُكَ إِلَى مَعْلَدٍ ﴾ (٣٥) والفرض « مصدر كل شيء تفرضه فتوجبه على إنسان » . (٣٦)

وفي هذا الصدد يرى البعض أن الفرض « عبارة عن فكرة منطقية متفق عليها بين المحاسبين وتتفق مع مجال استخدام الحاسبة وتمثل الأساس الذي تشتق منه المبادئ العلمية التي تتضمنها نظرية الحاسبة » . (٣٧)

« الفرض استنتاج يعبر عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالحاسبة ويعتبر الأساس الذي تستمد منه أو تبنى عليه المبادئ العلمية » . (٣٨)

Hypothesis, that which is supposed in order to<sup>(39)</sup> explain certain factors»

«Hypothesis, supposition made as basis for<sup>(40)</sup> reasoning etc» .

(٣٦) مختار الصحاح ، الإمام محمد بن أبي بكر الرازي ، المطبعة الأميرية - ١٩١١ ، ص ٥٢٤ .

(٣٧) د . حلمي نمر ، نظرية الحاسبة المالية ، مرجع سابق الإشارة إليه ، ص ٩٤ .

(٣٨) د . محمود السيد الناقى ، مرجع سابق الإشارة إليه ، ص ٩٤ .

(٣٩) West M.P. & Endicott J.G., The New Method English Dictionary. Op. Cit., p. 162.

(٤٠) George Oster, The Little Oxford Dictionary Of Current English. Op. Cit., P. 263.

(٢٩) لاروس ، المعجم العربي الحديث ، ص ١١٢٠ .

(٣٠) المعجم الوسيط ، ص ٥١٢ .

(٣١) نجيب محمود نمر ، نظرية الحاسبة ، مرجع سابق الإشارة إليه ، ص ٧١ .

(٣٢) West M.P. & Endicott J.G., The New Method English Dictionary, OP. Cit., P.240 .

(٣٣) Ostler G., The Little Oxford Dictionary Of Current English, Op. Ctl., p.412.

(٣٤) لسان العرب - الجزء الخامس ، ص ٢٢٨٧ .

(٣٥) المعجم الوسيط - الجزء الثاني ، ص ٦٨٩ .

« إن الفروض المحاسبية يجب أن تكون قضايا يستدل عليها من المجال المحاسبي وأن تكون قابلة للتحقيق وأن تقدم مجموعة الفروض المحاسبية إجابة وتفسيراً عند معالجة المحاسبة لعمليات التبادل التجارى وطريقة لمعالجة الحالات الجديدة التى لم يسبق مواجهتها » . (٤١)

ويمكن أن يضيف الباحث إلى ما سبق إلى أن الفرض فى مجال معين من مجالات المعرفة هو ما يتم الاتفاق عليه بشكل عام كافتراض أو قاعدة تطبق فى هذا المجال من أجل تحقيقه

للهدف الذى قام من أجله ، وغالباً ما يكون الفرض مخالفاً للواقع مثل افتراض ثبات قيمة العملة فى مجال المحاسبة . إن الفرض بطبيعته يحتمل الصدق والكذب وبمعنى آخر يحتمل أن تثبت صحة الفرض فيتحول إلى مبدأ ، أما إذا لم تثبت صحته فإنه يبقى هكذا إلى أن تثبت صحته أو يتم البحث عن فرض آخر يؤدي نفس الهدف ويحتمل أن تثبت صحته . وعلى ضوء ما سبق من معانى وتعريف للفرض فإنه يمكن للباحث بدوره أن يعرف الفروض المحاسبية فيما يلى :

قواعد افتراضية يضعها المحاسبون للتغلب على بعض مشاكل التطبيق العملى فى المحاسبة ، ويتم التعارف عليها بينهم إلى أن يثبت صحتها فتتحول إلى مبادئ أو تبقى هكذا أو تستبدل بقواعد افتراضية أخرى تكون أكثر إيجابية فى التطبيق العملى أو يحتمل تحولها إلى مبادئ علمية .

#### ( ٥ ) المبدأ : Principle

فيما يلى بعض المعانى والتعاريف للمبدأ :  
« مبدأ الشيء أوله ومادته التى يتكون منها كالنواة مبدأ النخل ، أو يتركب منها كالحروف مبدأ الكلام .

ومبادئ العلم أو الفن أو الخلق أو الدستور أو القانون ، قواعد الأساسية التى يقوم عليها ولا يخرج عنها » . (٤٢)

المبادئ « حقيقة أساسية تعتمد على حقائق أخرى أو حقيقة أولية تبنى عليها حقائق أخرى فرعية أو هى قانون عام أو قاعدة عامة تستخدم كمرشد للعمل أو أرض صلبة أو أساس يرشد التطبيق العملى » . (٤٣)

المبدأ « تعبر المبادئ عن عموميات تمثل أنماط تدل على ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملى » . (٤٤)

« المبادئ هى إحدى أدوات أو عناصر نظرية المحاسبة وهى جوهر النظرية فى كائنة العلوم وهى تحقق أهداف النظرية فى التفسير والتنبؤ حيث إنها تفسر الإجراءات والطرق المحاسبية المثبتة فى التطبيق العملى وتساعد على التنبؤ بالمستقبل » . (٤٥)

« المبدأ حقيقة أساسية تفسر ظاهرة معينة أو تعبر عن علاقات بين مجموعة من الظواهر فى مجال المحاسبة ، وهو ليس مطلقاً ولكنه يعبر عما هو عليه أو عما يجب أن يكون عليه التنفيذ » . (٤٦)

« Principle : generall truth or law at the bottom of other laws, general reason for action, ideas according to which one guides one life, a man of no principles. of no fixed beliefs, not to be trusted » . (٤٧)

« Principle : primary source or element, fundamental truth, rule by which conduct may be Guided » . (٤٨)

وهكذا يتضح أن المبادئ العلمية هى الأساسيات أو الأوليات التى يقوم عليها العلم المعين ، وتستخدم هذه المبادئ كأساس للتطبيق العملى للقضاء على أى انحرافات ملموسة فى التطبيق العملى ، كما تعتبر أساساً لترشيد العلم وتطويره . من هذه المبادئ فى مجال المحاسبة على سبيل المثال « الثبات » وهو يعنى بإيجاز الثبات فى تطبيق الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها من فترة مالية إلى أخرى ، ولهذا الثبات الكثير من المزايا فى مجال المحاسبة من أهمها إجراء المقارنات بين فترة مالية وأخرى وللمقارنة أهميتها كما هو معروف حيث تستخدم فى ترشيد البنود المختلفة للمصروفات والإيرادات ، كذلك « فإن مقابلة المصروفات بالإيرادات » تعتبر من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حيث إن تحديد نتيجة العمليات من ربح أو خسارة يستلزم إجراء مثل هذه المقابلة بين المصروفات والإيرادات .

وعلى ضوء ما سبق من معانى وتعريف للمبدأ ، فإنه يمكن للباحث أن يعرف المبادئ المحاسبية فيما يلى :

الإشارة إليه ص ٢١٤ - ٢١٥ .

(٤٦) د . محمود السيد النافى ، دروس فى نظرية المحاسبة ، مرجع سابق الإشارة إليه ، ص ١٠١ .

(٤٧) West M.P. & Endicott, J.G., The New Method English Dictionay, Op. Cit., P.243.

(٤٨) Oster G., The Little Oxford Dictionary Of Current Of Current English, Op. Cit., P.420.

(٤١) نجيب محمود نمر ، الإطاز العلمى لنظرية المحاسبة ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية التجارة جامعة القاهرة ، ١٩٦٨ ، ص ٢٦ .

(٤٢) المعجم الرسيط ، الجزء الأول ، ص ٤٢ .  
(٤٣) د . عمر حسنين ، تطور الفكر المحاسبى ، مرجع سابق الإشارة إليه ، ص ٢٢ .

(٤٤) د . حلمى محمود نمر ، نظرية المحاسبة المالية ، مرجع سابق الإشارة إليه ص ٣٤٧ .

(٤٥) د . بهجت محمد حسنى ، النظرية فى المحاسبة ، مرجع سابق

## مفاهيم الإرشادات الحاسبية

حقائق عامة كانت فروضاً ثبتت صحتها في المزاولة العملية للحاسبة تستخدم لترشيد هذه المزاولة وتطويرها كلما دعت الحاجة إلى ذلك .

وجدير بالذكر ، أن كلا من القضية والبديهية والمصادرة والفرض والمبدأ في المحاسبة يمكن أن يكون مجالاً للتغيير إذا ثبت أن هناك من الإرشادات المحاسبية ما هو أكثر فعالية في الممارسة العملية وفي ترشيد هذه المزاولة .

وهكذا يتضح أن القضايا أداة منطقية للربط بين المفاهيم ، والبديهية قضية واضحة بذاتها تستخدم لاستدلالات تالية وتستخدم في أكثر من مجال من مجالات المعرفة ، والمصادرة قضية يفترض صحتها فلا تحتاج إلى برهاناً وتستخدم في المجال الذي تشتق منه هذه المصادرة أي أن كلا من البديهية والمصادرة قضية والفرق بينهما أن البديهية واضحة بذاتها وتستخدم في أكثر من مجال من مجالات المعرفة بينما المصادرة يفترض صحتها فلا تحتاج إلى برهان وتستخدم في المجال الذي تشتق منه ، والفرض في مجال معين من مجالات المعرفة هو ما يتم الاتفاق عليه بشكل عام كافتراض أو قاعدة تطبيق في هذا المجال من أجل تحقيقه للهدف الذي قام من أعلى ، وغالباً ما يكون الفرض مخالفاً للواقع مثل فرض ثبات قيمة العملة ، والمبادئ عموميات تمثل أنماط تدل على ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي ، وهي إحدى أدوات أو عناصر النظرية المحاسبية .

### ( ٦ ) مفاهيم أخرى :

تناولنا أهم المصطلحات التي تلازم الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها وبوجه خاص القضايا Propositions والبديهيات Axioms والمصادرات Postulates والفروض Hypothesis وأخيراً المبادئ Principles ويرجع ذلك إلى أهمية الإرشادات السابقة في أنها الأساس الذي تقوم عليه النظرية المحاسبية .

إلى جانب الإرشادات السابقة هناك الكثير من الإرشادات المحاسبية المتداولة في الفكر المحاسبى من بينها القاعدة (Rule) والسياسة (Policy) والمفهوم (Convention) والاسلوب (Style) . وكل من هذه الإرشادات وغيرها تستخدم مترادفات ، الأمر الذي يمكن معه القول إنه لم تعد هناك تفرقة واضحة بين الإرشادات السابقة في الكتابات المحاسبية التي تتناول الفكر المحاسبى المعاصر .

### ( خامساً ) تبويب الإرشادات المحاسبية :

على ضوء ما أمكن التوصل إليه فيما سبق من تحديد لمفاهيم أهم المصطلحات التي تلازم الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها وبوجه خاص القضايا والبديهيات والمصادرات والفروض والمبادئ ، فإنه يمكن أن يتم تبويب الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها فيما يلي :

#### ( ١ ) القضايا Propositions

يعتقد بأنها تتضمن ما يلي :

( أ ) قيمة الأصل الثابت عبارة عن مجموعة من النفقات الرأسمالية التي انفتحت على الأصل الثابت إلى أن يصبح صالحاً للاستعمال .

( ب ) النفقة الإيرادية هي التي تستفيد منها الوحدة المحاسبية لفترة مالية واحدة بينما النفقة الرأسمالية تستفيد منها الوحدة المحاسبية لأكثر من فترة مالية واحدة .

#### ( ٢ ) البديهيات Axioms

يعتقد بأنها تتضمن ما يلي :

( أ ) الاستمرار .

( ب ) الحيطة والحذر .

( جـ ) القياس النقدي .

#### ( ٣ ) المصادرات Postulates

ويعتقد بأنها تتضمن ما يلي :

( أ ) الدورية .

( ب ) البديهيات المشار إليها سابقاً .

#### ( ٤ ) الفروض Hypothesis

ويعتقد بأنها تتضمن ما يلي :

( أ ) ثبات قيمة العملة .

( ب ) الشخصية المعنوية .

( جـ ) الوحدة المحاسبية .

#### ( ٥ ) المبادئ Principles

ويعتقد بأنها تتضمن ما يلي :

( أ ) الثبات .

( ب ) مقابلة المصروفات بالإيرادات .

( جـ ) الموضوعية .

( د ) التكلفة التاريخية .

( هـ ) الشمول .

ويود الباحث أن يشير إلى التبويب السابق لم يشمل كل الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها ، هذا في الوقت الذي

يمكن معه القول بأن الأمر لا يزال في حاجة إلى تضافر جهود المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة والجامعات إلى أن يتم الاتفاق على مفاهيم محددة لطبيعة الإرشادات المحاسبية من ناحية وإلى تبويب هذه الإرشادات المحاسبية بشكل متعارف عليه ، وبمعنى آخر الاتفاق على طبيعة وعدد الإرشادات المتعارف عليها .

#### خاتمة وتوصيات :

لا خلاف حول أهمية وضع نظرية علمية للمحاسبة ، ومع كثرة البحوث والدراسات في هذا الخصوص فإنه في اعتقادنا لم يتم حتى الآن وضع نظرية علمية محاسبية متكاملة . إن الخلط في طبيعة وعدد الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها يعتبر من العقبات التي حالت دون وضع نظرية متكاملة للمحاسبة . من هنا كانت فكرة هذا البحث لتحديد مفاهيم عدداً من المصطلحات التي تسبق الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها وتبويبها بشكل يساعد على وضع نظرية متكاملة للمحاسبة .

ويمكن إيجاز ما انتهى إليه الباحث في النقاط الخمس التي تناولها فيما يلي :

#### مفهوم وأهمية النظرية المحاسبية :

إن أهمية تحديد مفهوم النظرية المحاسبية يتأتى من ضرورة تحديد مفهوم كل من الإرشادات المحاسبية التي تكون النظرية من قضايا ومبادئ وما إلى ذلك . أما عن أهمية النظرية المحاسبية فإنه لا خلاف على أن أهميتها تنبع من أهمية الفكر المحاسبى في تدعيم وتطوير المحاسبة .

#### تكوين النظرية المحاسبية :

عرض الباحث لعدد من الكتابات المحاسبية التي تناولت الطرق التقليدية لبناء النظرية المحاسبية ، وأشار الباحث إلى المداخل الحديثة في هذا المجال وهي مدخل الأحداث (The Events Approach) والمدخل السلوكي (The Behavioral Approach) والمدخل التنبؤي (The Predictive Approach) وانتهى الباحث إلى أن الطريقة المختلطة تعتبر من أكثر الطرق استخداماً حتى الآن .

#### الخلط في طبيعة وعدد الإرشادات المحاسبية :

استخدم الباحث المصطلح إرشادات محاسبية (Accounting Guidelines) بدلاً من المصطلح القواعد والأصول المحاسبية (Accounting Standards) اعتقاداً بأن المصطلح إرشادات أكثر تعبيراً في هذا الخصوص حيث إن المصطلح قواعد وأصول محاسبية متعارف عليها (G.A.A.S.) يتضمن كلمتي قواعد وأصول

وكلمة قواعد (Rules) هذه تستخدم في مجال المحاسبة للتعبير عن بعض الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها (G.A.A.G.) من ذلك ما يراه البعض من أن الدورية في المحاسبة تعتبر قاعدة . ولهذا يفضل استخدام المصطلح إرشادات محاسبية متعارف عليها بدلاً من المصطلح قواعد وأصول محاسبية متعارف عليها ، كما بين الباحث التباين في عدد الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها .

#### مفاهيم المصطلحات التي تلازم الإرشادات المحاسبية :

ناقش الباحث هنا مفهوم بعض المصطلحات التي تلازم الإرشادات المحاسبية وبوجه خاص تلك التي تشكل أساساً لوضع نظرية محاسبية وهي القضايا والبديهيات والمصادر والفروض والمبادئ . وقد استعان الباحث ببعض المعاجم العربية والأجنبية وعدداً من الآراء والكتابات المحاسبية . وعلى ضوء ذلك أمكن تحديد تعارف كل من المصطلحات المشار إليها في مجال المحاسبة كما يلي :

**القضايا :** كل مفهومين أو أكثر في مجال المحاسبة تربطهما علاقة منطقية وفي حاجة إلى البرهنة على مدى صدق هذه العلاقة .

**البديهيات :** فروض محاسبية تلقى القبول العام من مزاولي المهنة دون حاجة إلى برهان على صحتها وتستخدم لتحقيق أهداف معينة .

**المصادر :** المصادرات المحاسبية قضايا يفترض صحتها فلا تحتاج إلى برهان وتستخدم لاستدلالات تالية .

**الفروض :** قواعد افتراضية يضعها المحاسبون للتغلب على بعض مشاكل التطبيق العملي في المحاسبة ، ويتم التعارف عليها بينهم إلى أن يثبت صحتها فتتحول إلى مبادئ أو تستبدل بقواعد افتراضية أخرى تكون أكثر إيجابية في التطبيق العملي أو يحتمل تحولها إلى مبادئ علمية .

**المبادئ :** المبادئ المحاسبية حقائق عامة كانت فروضاً تثبت صحتها في المزاولة العملية للمحاسبة ، تستخدم لترشيد المزاولة وتطويرها كلما دعت الحاجة إلى ذلك .

وقد أشار الباحث إلى بعض المصطلحات الأخرى التي تسبق الإرشادات المحاسبية مثل القاعدة والسياسة والاسلوب وهذه المصطلحات وغيرها تستخدم مترادفات في الكتابات المحاسبية التي تدور حول الفكر المحاسبى .

#### تبويب الإرشادات المحاسبية :

على ضوء مراحل البحث السابقة أمكن الوصول إلى تبويب بعض الإرشادات المحاسبية فيما يلي :

**القضايا :** منها <sup>(١)</sup> إن قيمة الأصل الثابت عبارة عن مجموعة من النفقات الرأسمالية التي أنفقت عليه إلى أن يصبح صالحاً للاستعمال <sup>(٢)</sup> . المصروف الإيرادى هو الذى

## مفاهيم الارشادات المحاسبية

يستفاد منه لفترة مالية واحدة أما المصروف الراسمالي فهو الذى يستفاد منه لأكثر من فترة مالية واحدة .  
البديهيّات : منها : (١) الاستمرار . (٢) الحيطة والحذر . (٣) القياس النقدي .  
المصادر : منها : (١) الدورية (٢) القياس النقدي (٣) الاستمرار .  
الفروض : منها : (١) ثبات قيمة العملة . (٢) الشخصية المعنوية . (٣) الوحدة المحاسبية .

المبادئ : منها : (١) الثبات . (٢) مقابلة المصروفات بالإيرادات . (٣) الموضوعية . (٤) التكلفة التاريخية . (٥) الشمول .

وفي النهاية يوصى الباحث بالمزيد من البحث والدراسة من جانب المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة والجامعات من أجل العمل على وضع نظرية علمية متكاملة للمحاسبة ، على أن تتجه البحوث أولاً لإزالة العقبات التى تحول دون وضع هذه النظرية المتكاملة ومن بينها إزالة الخلط الملموس فى طبيعة وعدد الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها وتحديد ما إذا كانت نظرية المحاسبة سوف توضع كنظرية عامة أم نظرية لكل فرع محاسبى وما يستلزمه ذلك من تحديد الفروع المحاسبية .  
ويأمل الباحث أن يكون قد وفق فى المساهمة بعض الشيء فى مجال النظرية المحاسبية .  
والله ولى التوفيق .

## مراجع البحث

(رابعاً) كتب عربية واجنبية :

- (١) د . بهجت محمد حسنى ، النظرية فى المحاسبة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٨٥ .
- (٢) د . حلمى محمود نمر ، نظرية المحاسبة المالية ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٧ .
- (٣) د . عبدالرحمن بدوى ، مناهج البحث العلمى ، دار النهضة العربية بالقاهرة ، ١٩٦٣ .
- (٤) د . عمر السيد حسنين ، تطور الفكر المحاسبى ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٢ .
- (٥) د . محمود الجوهري ود . عبدالله الخريجي ، مناهج البحث العلمى ، الجزء الثانى - طرق البحث الاجتماعى ، الطبعة الثانية ، ١٤٠٠ - ١٩٨٠ .
- (٦) د . محمود قاسم ، المنطق الحديث ومناهج البحث ، دار المعارف ، ١٩٦٨ .
- (٧) د . محمود الناقى ، دروس فى نظرية المحاسبة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٨٧ .

(٨) A. Belkaout, Accounting Theory, University Of Illinois at Chicago Circle, Copyright, 1981.

A Statement Of Basic Accounting Theory, (٩) Issued By The American Accounting Association, 1966.

Richard W. Metcalf & Pierre 1. Titard W.B. (١٠) Saunders Company, 1976.

(أولاً) معاجم لغوية :

- (١) المعجم الوسيط - الجزء الأول والجزء الثانى .
- (٢) المعجم العربى الحديث - لاروس .
- (٣) لسان العرب - الجزء الخامس .
- (٤) مختار الصحاح .
- (٥) Oster G., The Little oxford Dictionary Of Current English, 4Th Edition, 1969.
- (٦) West M.P. & Endicott J.G., The New Method English Dictionary, Longman, 4Th Edition, 1961.

(ثانياً) رسائل جامعية :

- (١) عطية على البدوي ، التطور التاريخى الفكرى والمهنى للمحاسبة ، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية التجارة جامعة الأزهر ، ١٩٧٧ .
- (٢) نجيبية محمود نمر ، الإطار العلمى لنظرية المحاسبة ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية التجارة جامعة القاهرة ، ١٩٦٨ .
- (٣) نجيبية محمود نمر ، نظرية المحاسبة ، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية التجارة جامعة القاهرة ، ١٩٧٢ .

(ثالثاً) دوريات :

- (١) مجلة الاقتصاد والإدارة ، تصدرها كلية الاقتصاد والإدارة جامعة الملك عبد العزيز ، العدد ١٦ ، ١٤٠٢ هـ - ١٩٨٢ م .
- (٢) The Accounting Review, April, 1957.

## ملاحظات حول

# بناء القدرات وبناء المؤسسات

بقلم : الدكتور محمود توفيق الرئيس  
أكاديمية السادات ، فرع بورسعيد

التوكيد على التنظيم على حساب العوامل الأخرى<sup>(٢)</sup> . وفي المرحلة الأولى ترتبط التنمية السياسية بالتعبئة السياسية ثم تتطور إلى مرحلة المؤسسات السياسية بمعنى تسكين السلطة في المؤسسات السياسية .

وما أطرف التشبيه الذي يقدمه لنا بيرلوتر (Perlmutter) في هذا الصدد حيث يمثل ديناميكية المؤسسات السياسية بعمليات الاستثمار في مشروعات الأعمال ، فالمرحلة الأولى وهي التعبئة السياسية أشبه بجمع الموارد ، وأما المرحلة الثانية وهي فك التعبئة (أو المؤسسات السياسية) فإنها تعنى توزيع السلع السياسية والاقتصادية والاجتماعية وهي أشبه بعملية اقتسام الأرباح بواسطة أصحاب الأسهم المشاركين<sup>(٣)</sup> .

وتجدر الإشارة هنا إلى أن دائرة المعارف البريطانية قد أوضحت أهمية المؤسسات والتنظيمات التي تتمتع بقدر من التمايز البنائي والتخصص الوظيفي باعتبارها سمة ملازمة للمجتمع المعاصر وأحد المعايير الرئيسية للتقدم السياسي . وهناك إجماع من خبراء التنمية السياسية دون استثناء على أهمية قيام قدر من المؤسسات القوية والفعالة في المجتمع تدعمه وتحافظ على استقراره وتمنحه درجة كبيرة من المرونة والتكيف إزاء التطورات السياسية والاجتماعية وتحقق آماله وتطلعاته في مختلف الميادين . وتقاس قوة الدولة أي دولة في مدى قدرتها على إقامة أو بناء مؤسسات قوية أو توسيع

« نقول هذه الورقة أن الفكر التنموي في تطور مستمر ، وأن نظرية بناء المؤسسات احتلت المسرح النظري في فترة الستينيات ، ثم تدريجياً ومنذ منتصف السبعينيات ، حل مكانها نظرية بناء القدرات ، ونقارن هنا في هذا المقال بين النظريتين ، وننتهي إلى أهمية كلاهما في دراسات إدارة التنمية » .

تطور الفكر التنموي في أعقاب الحرب العالمية الثانية تطوراً بالغاً وسريعاً ، ومما يدل على ذلك وبغض النظر عن الدراسات الأخيرة عن التنمية السياسية والتي تركز حول السلطة السياسية في الدول النامية ، أو بحث الإطار السياسي الملزم للتنمية وطرقها عدة أسئلة حول تأثير دور الجهاز الإداري ووظائف البيروقراطية في إدارة التنمية ودور المؤسسات الأهلية في التنمية ، أنه في خلال الربع الأخير من القرن الحالي قدم لنا هذا الفكر نظريتين هامتين أحدثتا ثورة في مجال التنمية السياسية والإدارة العامة وإدارة الأعمال والفكر الاجتماعي بصفة عامة ، هما بناء المؤسسات وبناء القدرات<sup>(١)</sup> .

ويعني أدق أننا نجد أن معظم هذه الدراسات تعالج مفهومين مختلفين تماماً : مشكلة إنشاء نظام سياسي جديد ، ومشكلة تكيف نظام سياسي قائم .

على أية حال فإن الفكر التنموي يميل لأن يأخذ بالمفهومين معاً . ويبدو أن ذلك نابع من واقع تجربة الدول النامية ذاتها ، فالتنمية السياسية كما أجمع خبراء التنمية السياسية من أمثال أيزمان وأبتر ، ووليام متشيل وايزنشتادات وباي ووينر وهنتجتون وبريبنتي والموند وياول هي خلق نظام سياسي مستقر ، أي أنها عمليات مستمرة تجاه ما يسمى « المؤسسات السياسية » Institutionalization أي

D.E.Apter. The politics of Modernization ( Chicago : The University of chigage Press, 1968 ) p.67.

Amos Perlmutter Anatomy of Political Institutionalization : (٢) some Comparative Analysis Massachusetts : Harvard University, 1970 . p.26.

(١) د . نبيل محمد توفيق السمالوطي ، بناء القوة والتنمية السياسية الاسكندرية ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، ١٩٨٧ ، ص ٢١٢ .

M.J.Esman, The Institution Building concepts;An Interim Appraisal ( Pittsburgh, Doc : University of Pittsburgh, 1967 ) pp. 10 - 13 .

## ملاحظات حول بناء القدرات وبناء المؤسسات

نطاقها المؤسسي ، كما وكيفا وتوسيع نطاق اختصاصاتها وزيادة قدراتها الفنية وكفاءتها ودرجة تماسكها<sup>(٤)</sup>.

ومن هنا وابتداء من الستينيات أصبح منهج بناء المؤسسات وحده صاحب السيادة على غيره من مناهج بناء المؤسسات الأخرى في الفكر التنموي وأصبحت مشكلة بناء المؤسسات لا تقتصر على الدول النامية وحدها وإنما تنطبق على كافة الدول بما فيها الدول المتقدمة نفسها ، فالدولة التي لا تملك تلك القدرة على بناء مؤسسات قوية فيها تعاني بذلك حالة من الانهيار التنظيمي ، ومن هنا أصبحت مسألة بناء المؤسسات أكبر مشكلة تواجهها الدول النامية بالذات حيث تعجز معظم هذه الدول عن إقامة مؤسسات تمتص التحولات المختلفة والتغيرات التي تتمخض عن عمليات التحديث فيها<sup>(٥)</sup>.

كما تلعب المؤسسات دورا خطيرا في تحقيق التعبئة الاجتماعية ، إذ تفرض هذه التعبئة مطالب حادة على النظام السياسي بسبب اتساع نطاق المشاركة السياسية وارتفاع مستويات التطلع السياسي والاقتصادي للجماهير والقضاء على الأمية وهي أهم أهداف التعبئة الاجتماعية ، وتؤثر على الأبنية الحكومية ، ومع أنها قد لا تعزز من شرعية النظام ، فإنها قد تحدث ذلك بطريقة غير مباشرة من خلال تقوية القدرات الحكومية ، حيث تستخدم الحكومات التقنية الحديثة في تحسين قدراتها على صيانة الأمن السياسي وفي توسيع دائرة وجودها وحجم وظائفها الإدارية . كذلك تساهم المؤسسات الكفوة في تحقيق مطلب أساسي من مطالب الدول النامية وهو البحث عن الذات أو عن الشخصية القومية وهذه تثير قضية كفاءة المؤسسات القادرة على مواجهتها<sup>(٦)</sup>.

كذلك تؤدي المؤسسات في النظم السياسية المتقدمة عادة عدة وظائف هامة فيه حيث تسمح بحل وتسوية الصراعات التي تلازم المجتمعات الحديثة ، كما تقوم بتحويل مطالب وتفضيلات الجماهير « المدخلات » إلى قرارات « مخرجات »

وهو ما يؤدي إلى ترابط مختلف مستويات أداء النظام والمؤسسات الفعالة وحدها هي القادرة على ضبط المطالب وتنظيمها وتتيح لها التعبير والشرعية وتيسر التغيير .

وتتعدد طرق نشأة المؤسسات ، فهناك نمط التنشئة السلمية ، فمعظم المؤسسات وبخاصة التقليدية منها ، تنشأ بحكم العادة وتتطور ببطء وبالتدريج ، من ناحية أخرى يمكن أن تنشأ الثورة الحاجة إلى مؤسسات أو تجعل من اليسير إنشاء نوع المؤسسات الذي يريده الثوار . كذلك حركات الإصلاح لها تأثيرها الهام المستمر في إقامة المؤسسات وعمل إقرار نظام المؤسسات وهذا التأثير يهدف إلى إصلاح ناحية بذاتها من نواحي عملية إقامة المؤسسات . وهناك طريقة أخرى من طرق إنشاء أو تجديد المؤسسات وهي التخطيط عن طريق وضع برنامج مدروس<sup>(٧)</sup>.

### نقل المؤسسات :

ويرتبط ببناء المؤسسات موضوع نقل المؤسسات وهو موضوع له أهميته خصوصا في الدول النامية ، فمعظم الدول النامية اتجهت إلى ظاهرة نقل المؤسسات ، فأخذت أنماط بناء المؤسسات في الدول المتقدمة ، وحاولت نقلها كما هي وتقليدها ، أو حاولت تغيير إجراءات تحقيق نفس الوظيفة دون إعادة التوجه الوظيفي للمؤسسة ، فنقلت قوالب هذه المؤسسات دون جوهرها ، واهتمت بالشكل دون الجوهر وذلك اعتقادا منها أن ذلك ينقلها إلى التقدم ويدمجها بالعصرية . وانتهت معظم هذه المؤسسات إما بالجمود أو التصفية أو التغيير<sup>(٨)</sup>.

ولذلك يمكن القول بأن عملية بناء المؤسسات في الدول النامية ، في النهاية ، وفي حالات كثيرة منها تعبر عن عملية انقطاع بين الماضي والحاضر فهي تخلق دون أن تدري مؤسسات مهجنة وليست وطنية أو أصيلة ، وهي عملية ترتبط بالتغير كذلك ترتبط بالقيم الوطنية الموجودة والصراع بينها ومعها خصوصا في الموروثات وفلكلور التراث وهي عملية معقدة العناصر ومتنافرة ، إذ تقتضي التآليف والتنسيق بين عدد من العناصر الوطنية المختلفة التي هي نادرة دائما بطبيعتها في هذه الدول الضعيفة والتي تسهم في بناء أي مؤسسة وبدونها

sburgh, 1965 ) pp. 87-89.

وانظر أيضاً : د . سيد عبد المطلب غانم ، دراسة في التنمية السياسية ، القاهرة ، مكتبة القاهرة الحديثة ، ١٩٨٦ ، ص ٤٨ - ٥٠ .

A.Etzioni, Modern Organization ( Englewood Cliffs, N.I : (٧) Prentice Hall Inc. 1983 ). p.17.

Helio Jaguaribe, Political Development ( N.Y. Harber 8 (٨) Row Publishers, 1983 ). p.17.

Harwitz, "Contemporary Approaches to Political stability (٤) ( Comparative Politics, Chicago, Vol. 5, No. 3, April 1981 ), pp. 449-463.

G.Almond & G.Powell : Comparative Politics : systems; (٥) Process & policy ( Boston, little Brown & Company, 1981 ) pp. 283-286 .

Eisenstadt, Building in National Development : An (٦) Approach to Induced change intranational Societies ( Pitt-

لا يكتمل البناء ، ومن هذه العناصر القدرات المادية والبشرية من البيئة الداخلية والخارجية . ومما لاشك فيه أن معظم عمليات بناء المؤسسات في الدول النامية عملية تتم في مصلحة المنقول عنه وليس الناقل أو المتبوع وليس التابع ، إذ تؤدي في النهاية إلى خلق ما نسميه بالتنمية المحتلة عضويا - Dis Organic development حيث يقوم النظام السياسي بنقل التقدم المادي لمجتمع ما أو لتنظيم سياسي آخر إليه محاولة تطبيقه بالكامل دون أن يصاحب ذلك نقل مماثل في الرموز القيمة أو الثقافية اللازمة لتدعيمه والحصول على التأييد اللازم له<sup>(٩)</sup>.

#### أهمية الاقتراب المؤسسي :

ويهمنا في هذا المجال أن نوضح أن أصحاب هذه المفاهيم الخاصة في بناء المؤسسات حين قدموها في بداية الأمر ، إنما طرحوها في إطار دراسة وتحليل مؤسسات وبنى النظام السياسي الداخلي ، أي مؤسسات وبنى الدولة ، ولكنه جرت بعد ذلك محاولات مختلفة لتطبيق إطار النظريتين أي نظرية بناء المؤسسات ونظرية بناء القدرات ، في إطار دراسات المقارنة في تقييم ابنىة المؤسسات المختلفة القائمة ، حتى غير السياسية منها ، بما فيها من مؤسسات إدارية أو اجتماعية أو اقتصادية في الدول المختلفة . ومن هنا أصبح الاقتراب المؤسسي واحداً من الأبعاد البنائية في الدراسة المقارنة بيد أنه يتميز عن غيره من الاقترابات الأخرى ، مثل الاقتراب البنائي الوظيفي بعدم الاهتمام بالتقسيمات الوظيفية الجامدة التي تبناها رواد الاقتراب البنائي الوظيفي مثل تجميع المصالح وتكتيلها والاتصال السياسي والتنشئة وغيرها<sup>(١٠)</sup>.

وطبقا لهذا الاقتراب كل مؤسسة تستطيع أن تحتفظ بقدر من القيمة والاستقرار تكفل لها نجاح تجربتها والقضاء على التحديات التي تواجهها إذا تمتعت في بنائها المؤسسي بقدر غير قليل من التماسك والوحدة وتعقد الوظائف وتعددتها وانتشارها وتمتع تنظيمها الإداري بالمرونة الكافية التي تساعد على التكيف والتطوير ورفض الجمود وإذا حقق لها هذا التنظيم قدرا من الاستقلال وعدم التبعية .

أسباب الطابع المؤسسي على الابنية السياسية لدى هنتنجتون :

ويعتبر « صامويل هنتنجتون » أحد رواد منهج بناء المؤسسات في الستينيات ، إذا احتلت عملية بناء المؤسسات

أهمية مركزية في تحليله ، فالسبب الأساسي في أفول النظام السياسي في رأيه يتمثل في عجز هذه الأنظمة عن تحقيق تنمية مؤسسية تتناسب مع التغير الاقتصادي والاجتماعي الحادث فيها ، وتكتسب عملية إسباغ الطابع المؤسسي على الابنية السياسية في الدول النامية لديه أهمية خاصة بسبب تخلف نظامها السياسي وسيطرة الطابع السلطوي أو الأوتوقراطي عليه وما تعانيه من ضعف أبنيتها وتمزقها وفقر أو ضعف كياناتها التنظيمية وقصورها واتسامها بالشخصية وعدم الاستقرار . كما تتسم العملية السياسية في الدول النامية ومن ثم علاقاتها بالرأي العام بعملية توزيع القيم بالغموض<sup>(١١)</sup>

وقد رأى هنتنجتون أن تنافس المصالح بين الجماعات هو الذي يخلق المجتمع ككل ، كذلك الرغبة الحادة في إيجاد التزام قيمي موحد يميز المجتمع عن باقي المجتمعات الأخرى . وكل مجتمع توجد فيه عدد من القوى الاجتماعية المتنوعة وتعمل المؤسسات على تهذيب هذه القوى السائدة أو الحد من دورها بتقنينها أو مساندتها بصورة شرعية أو تعمل على استقلالها من جهة أخرى . ومن هنا يصبح بإمكاننا أن نميز بين المجتمعات البسيطة أو غير المجتمعية التي تسود فيها القوى الاجتماعية وتسيطر على كل شيء ، والمجتمعات المجتمعية التي تتوافر فيها قدر من المجتمعية Community المناسبة حيث قوة كل جماعة تتحدد من خلال المؤسسات القائمة التي تقوم بإعادة توجيهها بما يحفظ توازنها وباقي القوى الموجودة في المجتمع . ومن هنا تتوقف درجة المجتمعية في أي مجتمع عند هنتنجتون على درجة قوة مؤسساتها السياسية . ومن هنا انتقد رسو وماركس اللذان اعتقدا في إمكانية خلق مجتمع تام لا يعمل بالسياسة Where Politics is super Fluous وقد نشأت المؤسسات السياسية بفعل عدم الاتفاق بين القوى الاجتماعية والرغبة المستمرة في إيجاد الأجهزة المختلفة الكفيلة بتحقيق هذا الاتفاق . كما تنشأ بفعل تعدد القوى الاقتصادية في المجتمع ، ويرى هنتنجتون أن مستوى المجتمعية السياسية Political Community ، الذي يسود مجتمع ما ، إنما يعكس قوة العلاقة بين المؤسسات السياسية والقوى الاجتماعية الموجودة فيه ، وهذه القوى قد تكون أخلاقية أو دينية أو إقليمية أو اقتصادية أو مجموعات دستورية ، ويعمل التحديث على مضاعفة وتنويع القوى الاجتماعية في المجتمع<sup>(١٢)</sup>

fornia : Duxbury Press, 1977 ), pp. 238-241.

Huntington, Op.Cit, p.63.

(١٢)

وانظر أيضاً : د . نبيل محمد توفيق السمالوطي ، الايديولوجيات وأزمة علم الاجتماع المعاصر ، الاسكندرية الهيئة المصرية العامة للكتاب ، ١٩٧٥ ، ص ٢٨ .

Perlmutter, Op. Cit, P.63.

(٩)

(١٠) د . عبد الغفار رشاد ، الرأي العام ، دراسة في النتائج السياسية ، القاهرة ، مكتبة نهضة الشرق ، ١٩٨٦ ، ص ٥٢ .

Samuel Huntington; Political Development and Political

Decay " in Claude welch.ed. political Modernization ( cali-

## ملاحظات حول بناء القدرات وبناء المؤسسات

ويلغة المشاركة هناك ثلاثة مستويات للاستقرار السياسي :

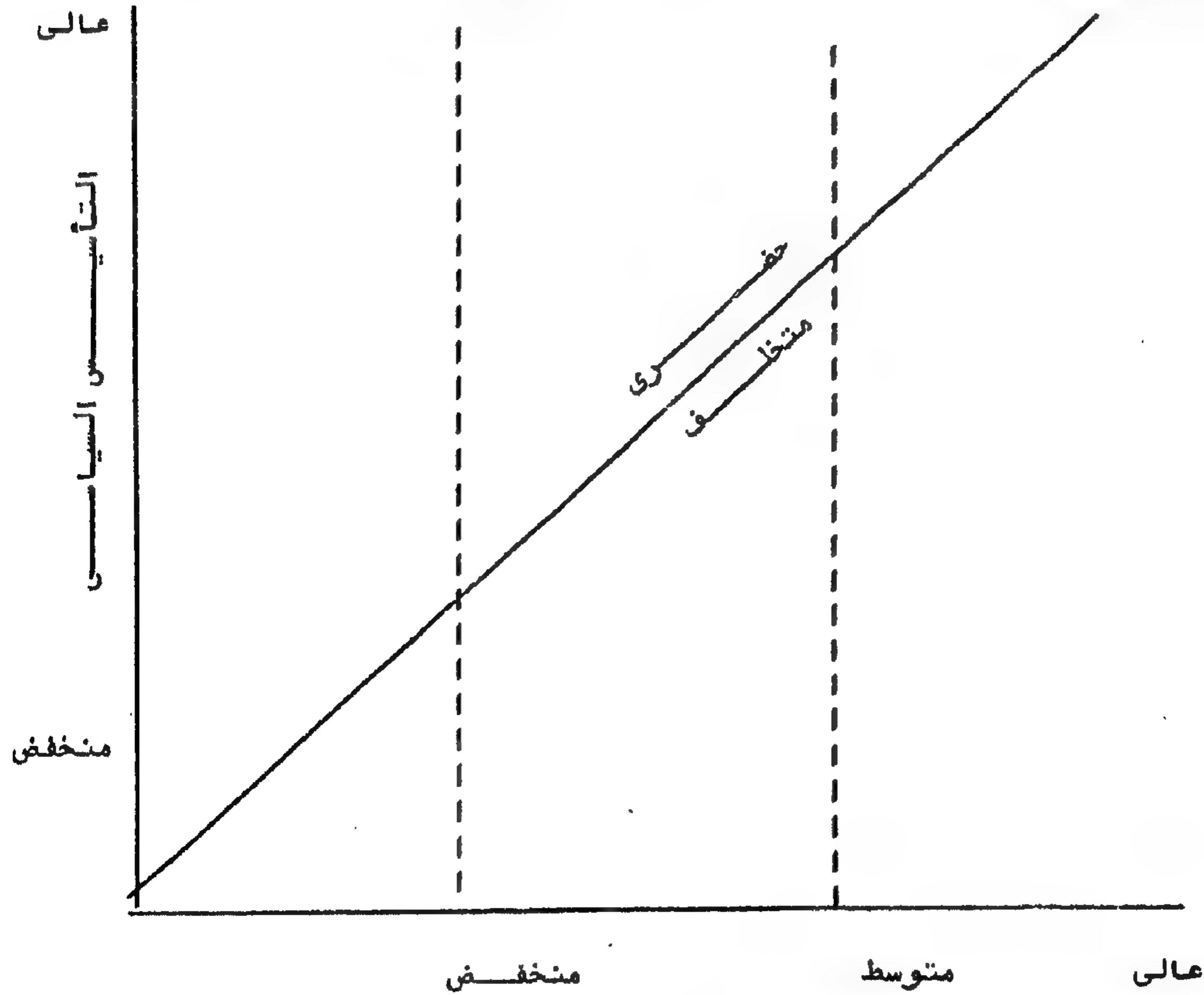
١ - المستوى المنخفض : حيث تقل درجة المشاركة تماما أو تنعدم ولا يقوم بها إلا بعض الفئات الأرستقراطية التقليدية أو النخبة البيروقراطية .

٢ - المستوى المتوسط : حيث تشارك الطبقات المتوسطة في العملية السياسية .

٣ - المستوى الرفيع : حيث النخبة والطبقة المتوسطة والشعب يشارك الجميع في النشاط السياسي .

ويقوم استقرار مجتمع على مدى العلاقة السائدة بين مستوى المشاركة السياسية والتأسيس السياسي . وبالطبع إذا زادت درجات المشاركة السياسية تزداد عوامل التعهد والاستقلال والقبول والتماسك في مؤسسات النظام السياسي وذلك في حالة استقرار النظام ذاته .

ويوضح الشكل رقم « ١ » جوانب هذه العلاقة .



النظام السياسي . ولا تعدو هذه المحاولة الناجحة إلا أن تكون استمرارا للمحاولات التي يقوم بها المسئولون عن بناء المؤسسات باستمرار في الدول المختلفة ، لدراسة الوسائل السليمة لإدارة هذه المؤسسات أيا كان نوعها وتحقيق سبل تطوير أدائها وتوسيع مجالات عملها وتعميق أهدافها وتقوية

الاقتراح المؤسسي New Institutional Approach عند منتجتون :

وقد تمكن منتجتون من وضع أربعة مؤشرات لقياس أداء المؤسسة وتحديد حجم إنجازاتها وبيان دورها الوظيفي في

معدلات أدائها ونوعية وتحسين طبيعة الوظائف التي تؤديها<sup>(١٣)</sup>.

ويمكن القول بأن هذه المحاولة تمثل الاقتراب الملائم لتناول الأسلوب الأفضل لبناء المؤسسة وبيان دورها ومسألة تحديد مجمل إنجازاتها في مجال ما من مجالات التنمية ، ويطلق على هذا الاقتراب أحيانا الاقتراب المؤسسي الجديد New Institutional Approach تميزا له عما سبقه من محاولات كانت سائدة قبل الحرب العالمية الأخيرة . وقد دعت هذه الدراسة فيما دعت إلى دراسة المخاطر المحفوفة بإدارة التنمية في دولة عجزت عن إقامة مؤسسات تنموية قوية تحتفظ بقدر عال من المستوى المؤسسي يكفل لها قدرا من القيمة والاستقرار .

ومن ثم فقد وضع هنتنجتون في كتابه المشهور وبالتحديد في عام ١٩٦٨ Political Order in Changing Societies أربعة مؤشرات لقياس أداء المؤسسة وتحقيق هذه المؤشرات Indices كاف لحماية أى مؤسسة من خطر الانهيار Decay<sup>(١٤)</sup> وهذه المؤشرات هي التماسك Coherence مقابل الانحلال ، والتعقيد Complexity مقابل التبسيط والتكيف Adaptability مقابل الجمود ، والاستقلال Autonomy مقابل التبعية .

#### أولا : التكيف :

فالتنظيم الجيد عند هنتنجتون هو الذى يمتلك قدرات عالية على التكيف إزاء الظروف المتغيرة والبيئة المحيطة ، وإذا لم يتكيف التنظيم ويجد وظيفته أو وظائف جديدة ينتهى . وتلعب القيادات الجديدة والدم الجديد دورا كبيرا في تحمل هذه المسؤولية بعكس التنظيم الذى لا يزال يسيطر عليه جيل الرواد .

ويعتمد في تحديد مدى قدرة التنظيم على التكيف المحتمل على قياس مدى طول العمر الزمني للمؤسسة أو قصره وعلى قياس عدد مرات التغير في أجيال المؤسسة ، ونوع التغير ، وعما إذا كان يتم بطريقة سلمية وفقا للإجراءات أم من خلال الأزمة .. وقياس التغيرات التى حدثت في وظائف المؤسسة ، إذ المعروف أن المؤسسة التى تقوم بعدة وظائف ولها عدة أهداف يمكن لها أن تستمر حتى لو حرمت لفترة ما من ممارستها لهذه الوظيفة أو تلك .

#### ثانيا : التعقيد :

مفهوم بناء المؤسسات هو في الأساس مفهوم سياسى ، ومن ثم لاحظ هنتنجتون أن النظم السياسية الأوتوقراطية والأبوية

والتي تعتمد على فرد واحد تفتقد عنصر التعقيد مما يعجل بانتهيارها بعكس النظم التى تعتمد على مؤسسات وجماعات وتنظيمات متعددة . كذلك المؤسسة الناجحة هي التى تتميز بتعدد أغراضها ووظائفها ، وتعدد وحداتها الداخلية وتأخذ في عملها بالتخصص وتقسيم العمل . ومن السهل على مؤسسة لها هدف واحد أو لا تمارس إلا وظيفة واحدة التوقف عن العمل مما يعنى انتهاءها كمؤسسة .

#### ثالثا : الاستقلال :

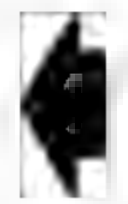
أى مؤسسة تضمن استمرارها إذا حققت استقلالها وضمنت عدم خضوعها لأى قوى اجتماعية أخرى لأن ذلك يفقدها إرادتها الذاتية وتلعب الميزانية والتجنيد للوظائف والقيم الخاصة للمؤسسة دورا أساسيا في بناء المؤسسة واستمرارها . وما من شك أن استقلال المؤسسة يجعلها تعبر عن مصالح ومطالب عدد أكبر من الجماعات ، كما يجعلها ترتبط بقوى الرأى العام ويقلل من دور العنف في النظام بقدرته في التعبير المسموع عن المصالح والمطالب المختلفة لهذه الجماعات المتنوعة ممثلة في العمال والفلاحين أو رجال الأعمال وغيرهم .

#### رابعا : التماسك :

ويرى هنتنجتون أن وجود اتفاق أو رضاء داخل المؤسسة بين أعضائها يزيد من فرص تماسكها كما أن ارتفاع درجة ولاء الأعضاء ودفاعهم عن مصالحها ومبادئها يقوى من تماسك المؤسسة .

ويمكن قياس درجة الاتفاق أو الرضاء داخل أى مؤسسة من خلال ظروف تغير قياداتها وهل كانت هذه المؤسسة موحدة خلال هذه الظروف أم ظهرت فيها خلال حل مشكلاتها أجنحة وانقسامات متعددة ، وبمعرفة طبيعة الخلافات داخل المؤسسة وعما إذا كانت تتعلق بأمر غير أساسية أو أمور جوهرية وقياس مدى ولاء أعضاء المؤسسة إلى جانبها وحرصهم على استمرارها أو ابتعادهم عنها في المواقف الهامة .

وما من شك أن تدهور الطابع المؤسسى يخلق حالة من الضعف البالغ للتنظيمات القائمة التى تفقد قدرتها على التكيف والتماسك والاستقلال والتعقيد وبعبارة أخرى تعجز تماما عن تحقيق قدر من القيمة والاستقرار في المجتمع<sup>(١٥)</sup>.



(١٥) د . محمد محمد البادي ، قياس المناخ النفسى في المؤسسات المعاصرة ، القاهرة ، مكتبة الأنجلو المصرية ، ١٩٨٧ ، ص ٥٢ .

S.Huntington. Op. Cit., p.63.

(١٢)

Ibid, p.64.

(١٤)

## ملاحظات حول بناء القدرات وبناء المؤسسات

وما من شك أن كل مؤسسة عرضة للتغيير المؤسسي . هذا التغيير قد يعنى تطوير المؤسسة أو الإطاحة بها أو دمجها في مؤسسة أخرى . أو تغيير اسمها مع استمرار قيامها بنفس الوظيفة وقد يكون التغيير المؤسسي نتيجة لعملية النضج التي تمر بها أى مؤسسة كما قد يرجع إلى عوامل خارجية أو أزمة اقتصادية .

### إضافات « بريبنتي » في الفكر المؤسسي :

جاء العلامة « بريبنتي » من بعد « هنتنجتون » وقدم لنا إضافات هامة بخصوص سبل قيام مؤسسات قوية أو مؤسسات شعبية لها قدرات بنائية متميزة وتخصصات وظيفية عالية ولها قدرة عالية في الاستقرار والتكيف والتطور . فقد رفض بريبنتي « الاعتماد على مقاييس هنتنجتون وحدها في قياس نمو المؤسسة وأدائها وقدم لنا مؤشرات أكثر واقعية فيما يتعلق بالمستويات المؤسسية اختصرها في مؤشرات سبعة هي RABCIIR وعدها المعايير المثلى لقياس الكفاءة المؤسسية Institutional Adequacy وهذه المؤشرات هي ( R ) أى الاستقبال Reception و ( A ) أى الاستقلال Autonomy و ( B ) أى التوازن Balance و ( C ) أى الاتفاق Congruence والكفاءة و ( J ) أى الداخل Internal و ( R ) أى Role إعادة التركيب و Reformulation أى الأدوار (١٦)

### الاستقبال :

ويقصد بالاستقبال مرونة المؤسسة فيما يتعلق بقدرتها في تقبل التغييرات التي تحدث من داخلها أو حولها فيما يتعلق بالنماذج الجديدة أو الأفكار العلمية أو الأساليب من باقى المؤسسات الأخرى . وهذه الاستقبالية كما تتعلق بالأفكار تتعلق أيضا بالتغير في الأشخاص أو القيادات .

### الاستقلال :

أما الاستقلال عند بريبنتي فمعناه قدرة المؤسسة على الاحتفاظ بطابعها العقيدى والبنائى أو ذاتيتها الشخصية بطريقة تحرص فيها تماما على عدم معاداة باقى القيم الأخرى العامة في النظام أو شمولية النظام .

### التوازن :

أما التوازن أو التكيف فيقصد به قدرة المؤسسة على فهم دورها في النظام السياسى وقدرتها في الموازنة بين مصالحها الخاصة والمصلحة العامة دون التضحية بأهدافها الأصلية .

### الاتفاق :

والاتفاق أو الكفاية تمثل مشكلة في المجتمع السياسى المعاصر ، إذ تجد المؤسسات صعوبة بالغة في التوفيق بين سلوكها الرسمى وسلوكها الفعلى ، وهى مسألة قديمة في الفكر السياسى حيث حاول أرسطو في كتابه السياسى أن يميز بين الحكومة السياسية وحكومة القانون أو الدولة الدستورية ويمكن القول أن الدول النامية لا تكاد تغفل مؤسساتها من هذه الظاهرة حيث يسود التناقض بين سلوك مؤسساتها الرسمى وسلوكها المعلن (١٧) .

### الكفاءة الداخلية والحيوية :

أما الكفاءة الداخلية والحيوية فيقصد به بريبنتي قدرة المؤسسة على تسيير أعمالها الأساسية بكفاءة عالية وقدرتها في إعادة التركيب لمؤسساتها أو إعادة التوليف حيث تحتفظ بعض المؤسسات بقدرات عالية على إعادة بناء نفسها من الداخل أو إعادة ترتيب أبنيتها وهياكلها وقواعدها لاستيعاب المؤثرات أو القواعد الجديدة التي اكتسبتها بطريقة أو بأخرى .. ويتعلق هذا الأمر بقدرتها في الاستقلال أو رغبتها في الاندماج المؤسسى وأحيانا تكون ظاهرة إعادة البناء حادة ومتطرفة بحيث تغير من شكل المؤسسة وطبيعتها تماما (١٨) .

### الأدوار :

أما الأدوار داخل المؤسسة فيقصد بها أن كل مؤسسة تحتفظ بنسبة من الخلافات بالمقارنة بالمؤسسات الأخرى وتحليل سلوك المؤسسة يوضح الضغوط الداخلية التي تتعرض لها المؤسسة ومشاكل التعديل البنائى Structural Maladjustment

والنظام السياسى المعاصر لم يعد يؤمن بظاهرة التحديد الوظيفى أو التخصص الوظيفى وحده Specificity of Functions وإنما بتوزيع الأدوار أو تعددها مما أصبح معروفا بظاهرة إخصاب الوظائف أو الامتداد الوظيفى

L.W.Pye, Op.Cit., p.328.

(١٧)

D.E.Apter, op.cit., p.36.

(١٨)

Braibanti, L.Pye, Political & administrative Development (١٦).

( N.C.; Durham Commonwealth Studies Center, Duke University Press, 1968. ) p.322.

Proliferation of Functions أو الانتشار الوظيفي أو الاستبدال الوظيفي Functional Permutations أو التوزيع الوظيفي Allocation of Functions<sup>(١٩)</sup> ومن هنا ظهرت صور مختلفة للحكومة المحلية وللإدارة المحلية في الدول النامية ، كما أصبح هناك مفهوم جديد في الولايات المتحدة يسمى ، الفيدرالية التعاونية Co-operative federalism ومعناه نشر الوظائف والاختصاصات على وحدات حكومية متعددة بدلا من التخصص المقنن وما يؤدي إليه من تجميد للأدوار داخل المؤسسة أو خارجها .

### منهج بناء القدرات الجديد :

تناولت مدرسة بناء القدرات القديمة المؤسسات كما هي بمعنى أنها درست قدرات المؤسسات الموجودة بالصورة التي عليها فتناولت نواحي القوة فيها أو الضعف بالتحليل ولكنها لم تهتم بالبحث في أسباب هذه القوة أو ذلك الضعف ولم يكن يعنيتها بأي حال البحث في الإفادة من هذه القدرات أو تطويرها أو تحقيق قدر من التوازن بينها أو إعادة بنائها من جديد بما يحقق لها مثل هذا التوازن .

أما منهج بناء القدرات الجديد فيهتم أساسا بالبحث في قدرات النظام أو المؤسسة وهي قدرات متنوعة ومتشابهة ، وسبل تطوير هذه القدرات بما يسمح لها بدور أكثر إيجابية وفعالية في المستويات المختلفة ، ويبحث أيضا في العوامل المؤثرة في بناء هذه القدرات . والنظام المثالي وبالتالي المؤسسة الناجحة هي التي تضمن لنفسها تحقيق قدر من التوازن في هذه القدرات . ذلك أن هناك ارتباطا شديدا بينها ، ولا يمكن فصل إحداها عن الأخرى وكل قدرة تساند الأخرى ، كما أن تفوق قدرة من هذه القدرات على أخرى وتغلب واحدة منها على الأخرى يؤدي إلى اختلال في النظام كله وبالتالي وجود نوع من الفوضى أو الضعف فيه ، وهذا الضعف إذا وجد في أي مؤسسة يشل من فاعليتها ويعوقها تماما عن تحقيقها أهدافها<sup>(٢٠)</sup> .

كذلك يهتم المنهج الجديد بالبحث في علاقة هذه القدرات وصلتها بالتنمية السياسية ذلك أن أي نظام يهتم بتحقيق التنمية عليه أن يهتم بتحليل الشروط المناسبة لتحقيق التوازن في قدرات التنمية . وبمعنى آخر فكل نظام ينبغي أن يوفر لنفسه قدرا من القدرات الاستخراجية من الموارد المادية والبشرية قبل أن يبدأ في عملية التنمية . كما ينبغي له أن يوفر الإطار السياسي الملزم أو الذي يساعد في توفير هذه الموارد

وينبغي أن يتم ذلك كله قبيل البدء في عملية توزيع الموارد وهذه العملية تقوم بها النخبة الحاكمة نفسها<sup>(٢١)</sup> .

ومن هنا فإنه لا يمكن القول بأن منهج بناء المؤسسات وحده هو المنهج صاحب السيادة على غيره من مناهج بناء المؤسسات الأخرى ، ذلك أن منهج بناء القدرات الجديد أكثر أهمية تماما من الناحية الواقعية من منهج بناء المؤسسات لأنه يدرس المؤسسات بغية تطويرها واستمرارها وليس بهدف القضاء عليها وهدمها أو إعادة بنائها من جديد على أسس جديدة مغايرة تماما لوضعها السابق ، كذلك يستفيد تماما من العناصر السابقة في النظام عن طريق حصر مظاهر القوة في المجتمع أو في النظام أو المؤسسة وقياس نواحي القوة أو الضعف فيها بما يسمح بتطوير سياسات عامة ورشيده تملك مقدرة التأثير في التغير السياسي وتحويله في الاتجاه المطلوب .

ومن هنا فإن منهج بناء القدرات أقل تكلفة وأكثر اقتصادية وأكثر واقعية من كافة المناهج الوظيفية الأخرى لأنه يستعين في دراسته لمشاكل النظام السياسي وبالتالي مشاكل بناء المؤسسات بأساليب البحث العلمي ومعايير واضحة للقياس الكمي والتنبؤ بما يخدم إمكانات التنمية .

ومما يذكر أن الصياغة العلمية لهذا المنهج الذي بدأ يسيطر على الفكر التنموي في السبعينيات إنما جاءت على يد العلامة جابريل أ . الموندوج بنجهام بأول الذي اهتم بتحليلات القدرة Capability analysis ومستويات القدرة Capability levels وذلك في كتابهما المعروف : السياسة المقارنة : منهج تنموي والمنشور لأول مرة في منتصف الستينيات<sup>(٢٢)</sup> .

### قدرات النظام :

يملك كل نظام عددا من القدرات المختلفة المتنوعة ، وهذه القدرات التي يملكها كل نظام قد تكون عالية أي ثابتة وقد تكون على العكس منخفضة أي غير ثابتة .. ونعرض فيما يلي للقدرات المختلفة للنظام أو المؤسسة كما صاغها الموند في أبحاثه .

### أولا : القدرة الاستخراجية :

وهي تشير إلى قدرة النظام السياسي في استخراج الموارد المادية والبشرية من البيئة الداخلية والخارجية ، وهذه القدرة

Ibid, p.138.

(٢١)

Almond, Op. Cit., p.13. وانظر أيضاً :

(٢٢)

L.W.Pye, Politics, Personality & Nation building ( Yale, 1962 ).

p.82.

Ibid, p.38.

(١٩)

Gabriel A.Almond & g.Bingham-Powel. Jr. Comparative ( ٢٠ )

politics ( VAKILS, FEFFER & SIMON-PRIVATE LTD.

BALL ARD ESTATE BOMBAY, 1981) pp. 126-130.

## ملاحظات حول بناء القدرات وبناء المؤسسات

يمكن التعبير عنها كميًا بنسبة الناتج القومي . وهذه القدرات المادية أو البشرية يمكن السيطرة عليها بفعل الأساليب العلمية والتكنولوجية الحديثة .

### ثانيا : المقدرة التنظيمية .

وهي تشير إلى قدرة النظام على ضبط سلوك وعلاقات أفراده بما يتضمنه من خطط وسياسات وبرامج تستهدف زيادة العنصر البشري وتحقيق التكامل بينها وبين باقي المؤسسات الأخرى في البيئة وبينها وبين أفرادها . كذلك قدرتها في اعتبار الأساليب والبرامج بما يتلاءم مع احتياجات كل برنامج للتنمية وإدخال التعديلات المطلوبة والتطوير حسب تطور كل برنامج وحسب ما توضحه نتائج التقييم ، ومن الصعب قياس هذه المقدرة وإن كان يمكن دراسة أنماطها وما يطرأ على هذه الأنماط من تغير .

### ثالثا : القدرة التوزيعية :

أي قدرة النظام في توزيع الموارد المجتمعية « السلع والخدمات والوظائف » بين الأفراد والجماعات والأقاليم بشكل يضمن تحقيق نوع من العدل الاجتماعي .

### رابعا : القدرة الاستجابية :

تملك بعض النظم قدرات استجابية عالية لمطالب الأفراد واحتياجاتهم أو بعضها ، بينما لا تتوافر هذه القدرات لدى بعضها الآخر ، وما لاشك فيه أن قدرة النظام في تعبئة أفراده . وتجنيدهم في تحقيق أهدافه حتى لو كانت هذه الأهداف تفوق إمكاناته يوسمه بالثبات والديمقراطية والشرعية بعكس النظم الأخرى أو النظم غير المفتوحة أو المغلقة التي لا تملك أي قدرات استجابية ولا يكون لديها أي استعداد للانصياع لمطالب أفرادها .. ومن هنا لا يسود الاستقرار هذه

النظم ، ويختفى فيها عامل الولاء وتضعف مشاركة الأفراد للنظام وتقل فرص مساندتهم للنظام .

### خامسا : القدرة الرمزية (٢٣)

وهي تشير إلى مقدرة النظام السياسي على الاستخدام الفعال للرموز أي على استخدامها بشكل يضمن له الحصول على تأييد المواطنين . وتلعب القدرة الرمزية للنظام دورا خطيرا في الحفاظ على توازن المؤسسة أو النظام بمساندتها لباقي قدرات النظام الأخرى . وفي حالة الأزمة يلجأ النظام إلى تقليل أنشطته التوزيعية من الموارد والاقراط في تطوير قدرته الرمزية لأنها لا تكلفه شيئا ، وإنما تتم بإيجاد نظام قوى للدعاية يسمح بالتعبئة الروحية دون تكبد أي نفقات مادية حقيقية (٢٤)

### أهمية منهج بناء القدرات : (٢٥)

ويرى « الموند » وباول أن معظم الدراسات المقارنة بين النظم ركزت في تصنيفها لهذه النظم والتمييز بينها على عوامل غير محددة أو مفهومة وبالتالي يصعب علينا قياسها أو بيان تأثيرها في المقارنة من حيث نوع الحكم السائد « رئاسي أو برلماني » وطبيعة الممارسة السياسية « ديمقراطية أو استبدادية » وخصائص نظامها الحزبي والتشريعي « مستقل أو تابع » . أما منهج بناء القدرات الجديد فيسمح لنا بإدخال مستوى الأداء The performance Level كمتغير مستقل يجب حسابه في المقارنة بين جودة أي نظام أو مؤسسة ، وكذلك يسمح بقياس نمط أو أنماط التفاعل والتداخل بينها وبين نظامها البيئي الذي تحيا في إطاره أو بيئتها الخارجية التي تصدر لها قراراتها . ومن ثم يصير النظام رشيدا أو كفرا إذا جاء مستوى أدائه مرتفعا وثابتا وكانت مستويات تأثيراته في البيئة الموجودة فيها وكذلك في بيئته الخارجية عاليا (٢٦)

كذلك يسمح لنا منهج بناء القدرات الجديد بتقديم تحليلات أكثر واقعية لمشاكل التغير السياسي . ذلك أننا نعلم أن التغير يأتي من النخبة ذاتها أو من جماعات بعينها في المجتمع المحلي أو من خارجه وهذه المصادر الثلاثة للتغير مترابطة ولا يمكن إنكار التفاعل القائم بينها ، فعجز النخبة عن استيعاب مطالب

ص ١٦٢ .

(٢٥) Alomnd, Op.Cit., p.132.

(٢٦) د . محمد حسن العزاني ، النمط المثالي للتنظيم البيروقراطي ، مجلة البحوث الإدارية ، مج ٢ ع الثاني ، ١٩٨٧ .

Herbert V.Wiseman. Political Systems, Some Sociological (٢٣) Approaches ( London, Routledge & Kegan Paul, 1973 ), pp. 72-75.

(٢٤) د . فضل الله علي فضل الله ، السلوك التنظيمي ، دراسة في التطوير التنظيمي ، المطبعة العصرية ، دبي ، الإمارات . ١٩٨٢ .

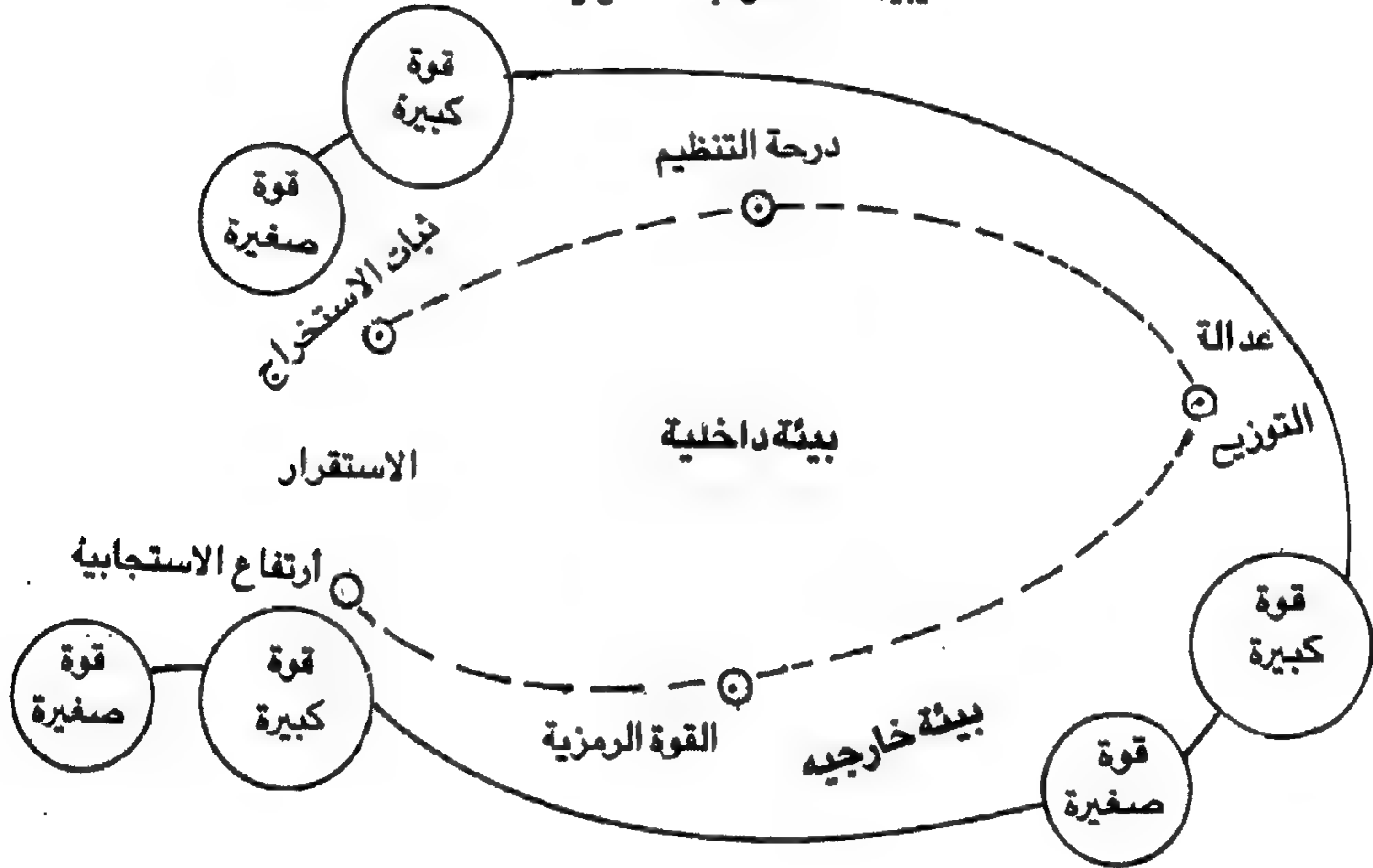
الجمهير يزيّد الحمولة على النظام مما يدفع بهم لطلب التغيير .

كذلك تؤدي السياسات الخاطئة للنخب إلى استعداد القوى الخارجية ، مما يدفع بها للتحريض على التغيير . ومن هنا فإن دراسة مخارج النظام Its outputs يسمح لنا بدراسة سبل تلاقى مشاكل طلب التغيير ، ويتم ذلك إما بتقليل مصفوفة المخرجات أو زيادتها أو تغيير مضمونها كلية .

كذلك يسمح لنا هذا المنهج بتطوير قدرات النظام السياسي وتطوير استجابته لمطالب الأفراد المتزايدة عن طريق استقطابه لقدرات الأفراد واستمالتهم نحو أهدافه بما يقلل من الحمولة التي يتحملها ويقلل من الضغوط التي تتعرض لها هيكله .

ويسمح لنا المنهج الجديد ليس فقط عن طريق حصر مظاهر القوة في المجتمع أو نواحي ضعفه بتطوير سياسات عامة ورشيدة تملك مقدرة التأثير في التغيير السياسي وتحويله في الاتجاه المطلوب وإنما بتجزئة الأهداف وتقسيم القوة فنقوم بتحديد عدد من أهداف السياسات العامة وتحديد جوانب القوة اللازمة لتحقيقها<sup>(٢٧)</sup> ومن هنا يلزم لنا مثلاً توفير قدر معين من القدرات الاستخراجية والتنظيمية والتوزيعية بصدده الدعوة لزيادة معدل الاقتصاد القومي ، وإذا كان الهدف كبيراً يمكننا التحدث عن القدرات الكبيرة وهذا يختلف تماماً فيما إذا كانت القدرة محدودة حيث لا يمكنها سوى الإسهام في إنجاز أهداف صغيرة ، وهكذا .

شكل رقم (٢)  
يبين صلة القوة بالاستقرار



كذلك يسمح لنا منهج بناء القدرات بالاستفادة من الدراسات الحديثة في التخطيط العمراني للاستفادة من القدرات الجديدة المتولدة عن انتقال الهجرات البشرية من الريف إلى المدن باستقرارها وتدريبها على ممارسة بعض الأنشطة المتميزة فتصبح هذه الهجرات مصدر قوة لقدرات النظام بدلا من ممارسة الضغوط عليه .

#### كيفية تنمية قدرات المؤسسة :

كل نظام يملك قدرا من القدرات الاستخراجية والتنظيمية والتوزيعية والرمزية والاستجابية التي تكفل له الثبات

والاستقرار . ولكن لا يمكن لهذا الثبات أو الاستقرار أن يستمر طويلا إلا إذا تملك المؤسسة أو النظام قدرا كبيرا من الاستجابة للمشاكل أو المعوقات أو الأزمات التي قد تظهر فجأة أمامها أو أمامه للمطالب المتزايدة . والنظام الجيد هو الذي يملك لنفسه القدرة المستمرة على تنمية هذه القدرات التي تسمح له بوضع الحلول المناسبة والتغلب على مشاكله وأزماته وهذا لا يتم إلا بتطوير مستويات مختلفة وجديدة من القدرة Developing new capability levels ، ولا يتم ذلك إلا إذا تملك النظام قدرا عاليا من قوة الاستخراج والتنظيم<sup>(٢٨)</sup> .

(٢٨) د . محمد محمد البادي ، البنيان الاجتماعي للعلاقات العامة القاهرة ، مكتبة الأنجلو المصرية ١٩٨٥ ، ص ٦٨ .

(٢٧) د . عطية حسين أفندي عطية ، الإدارة العامة المقارنة ، مذكرات في الإدارة العامة ، طنطا ، مطبوعات كلية التجارة ، ١٩٨٦ ، ص ٣٦ .

## ملاحظات حول بناء القدرات وبناء المؤسسات

Higher levels of extraction & regulation restructuring —

والقدرة على إعادة بناء الهياكل وتوزيع الفوائد وتطوير رموزه وتوسيع قنوات المشاركة لزيادة قدرته على الاستجابة لتهديدات النظام .

وبمعنى آخر لا يمكن تنمية قدرات النظام المختلفة إلا بالتغلب على العوامل المؤثرة على هذه القدرات . وأول هذه العوامل كما يذكر الموند هي :

أولا : ضعف القدرة الاستجابية المباشرة للنظام السياسى أو لمدخلات النظام السياسى .

ثانيا : ضعف الموارد المادية أو القدرات الاستخراجية لاداء النظام السياسى أو عدم توفر موارد مستديمة يقوم عليها بنائها القومى .

ثالثا : فقر النظام الإدارى ، ووجود بدائية إدارية Primitive officialdom بعيدة تماما عن التخصص أو التمايز البنائى .

رابعا : انعدام مستويات التأييد الشعبى ، والولاء للنظام ، وهو ما يؤثر بالسلب على قدرات النظام فانخفاض درجة أو مستوى هذا التأييد أو شدته يؤثر تماما فى قدرات النظام .

التكامل المنهجي فى دراسات إدارة التنمية :

من العرض السابق لنظريتي بناء المؤسسات وبناء القدرات ، ننتهى إلى أهميتهما فى دراسات إدارة التنمية فالمنهجين حاولا وضع مؤشرات أو مقومات مشتركة لازمة أو لا غنى عنها لقيام المؤسسة كجهاز عمل لازمة لاستمرارها بما يكفل لها قدرا من القيمة والاستقرار فى المجتمع . أما منهج بناء القدرات فقد تميز عن بناء المؤسسات بما أضافه من دراسات خاصة بقوة المؤسسات أو قدراتها المتنوعة والأساليب المختلفة لتنمية هذه القوة أو تلك المقدرات إلى أقصى حد بما يكفل لها قدرا من الكفاءة والقدرة على البقاء أو الاستقرار . وقد أكد كلا المنهجين على أن عجز المؤسسة أوفقدانها قدرتها فى التكيف أو التماسك أو فقر مواردها يعجل بانهيائها وعموما أى مؤسسة تفقد أى من مقوماتها الأساسية من الكفاءة أو القدرة على البقاء والقبول من الرأى العام فإنها تفشل كمؤسسة .

## المراجع

أولا : المراجع العربية :

- ١ - د . سيد عبد المطلب غانم دراسة فى التنمية السياسية ، القاهرة ، مكتبة القاهرة الحديثة ١٩٨٦ .
- ٢ - د . عبد الغفار رشاد ، الرأى العام ، دراسة فى النتائج السياسية ، القاهرة ، مكتبة نهضة الشرق ١٩٨٦ .
- ٣ - د . فضل الله على فضل الله ، السلوك التنظيمى ، دراسة فى التطوير التنظيمى ، المطبعة المصرية ، دى ، الإمارات ، ١٩٨٢ .
- ٤ - د . محمد حسن العزازى ، النمط المثالى للتنظيم البيروقراطى ، مجلة البحوث الإدارية مج ٢ ، ع الثانى ، ١٩٨٧ .
- ٥ - د . محمد محمد البادى ، قياس المناخ النفسى فى المؤسسات ، القاهرة ، مكتبة الانجلو المصرية ، ١٩٨٥ .
- ٦ - د . نبيل محمد توفيق السمالوطى ، بناء القوة والتنمية

السياسية ، الاسكندرية ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، ١٩٨٧ .

ثانيا : مراجع باللغة الانجليزية :

- 1) Amos Perlmutter ; Anatomy of Political Institution - alization : dome Comparative Analysis Massachusetts Havard University. 1970 .
- 2) A.Etzioni, Modern Organization (Engle wood Cliffs, N.J. Prentice Hall Inc, 1983) .
- 3) Braibanti, L.Pye, Political & Administrative Development, (N.C.; Durham commonwealth studies center, Dufe University Press, 1969) .
- 4) D.E.Apter, The politics of Modernization (Chicago : The University of chicago Press, 1968) .
- 5) G.Almond & G. Powel : comparative Politics;

- 9) M.J.Esman. The Institution Building concepts; An Interim Appraisal (Pittsburgh, Doc! University of Pittsburgh, 1967) .
  - 10) Samuel Huntington; Political development and Political Decay" in claude welch.ed.Political Moderniration. (California : duxbury Press, 1977) .
  - 11) S.N.Eisenstadt, Building in National Development : An Approach to Induced change intran-sitional socities (Pittsburgh, 1965) .
- 6) Hurwitz, Contemporary Approaches to political stability comparative popitics, chicago, Vol. 5, No. 3, April, 1981 .
  - 7) Helio jaguaribe, Political Development (N.Y.Harber & Row Publishers, 1983) .
  - 8) L.W.Pyc. Politics, Personality 8 Nation Building (Yale, 1962) .



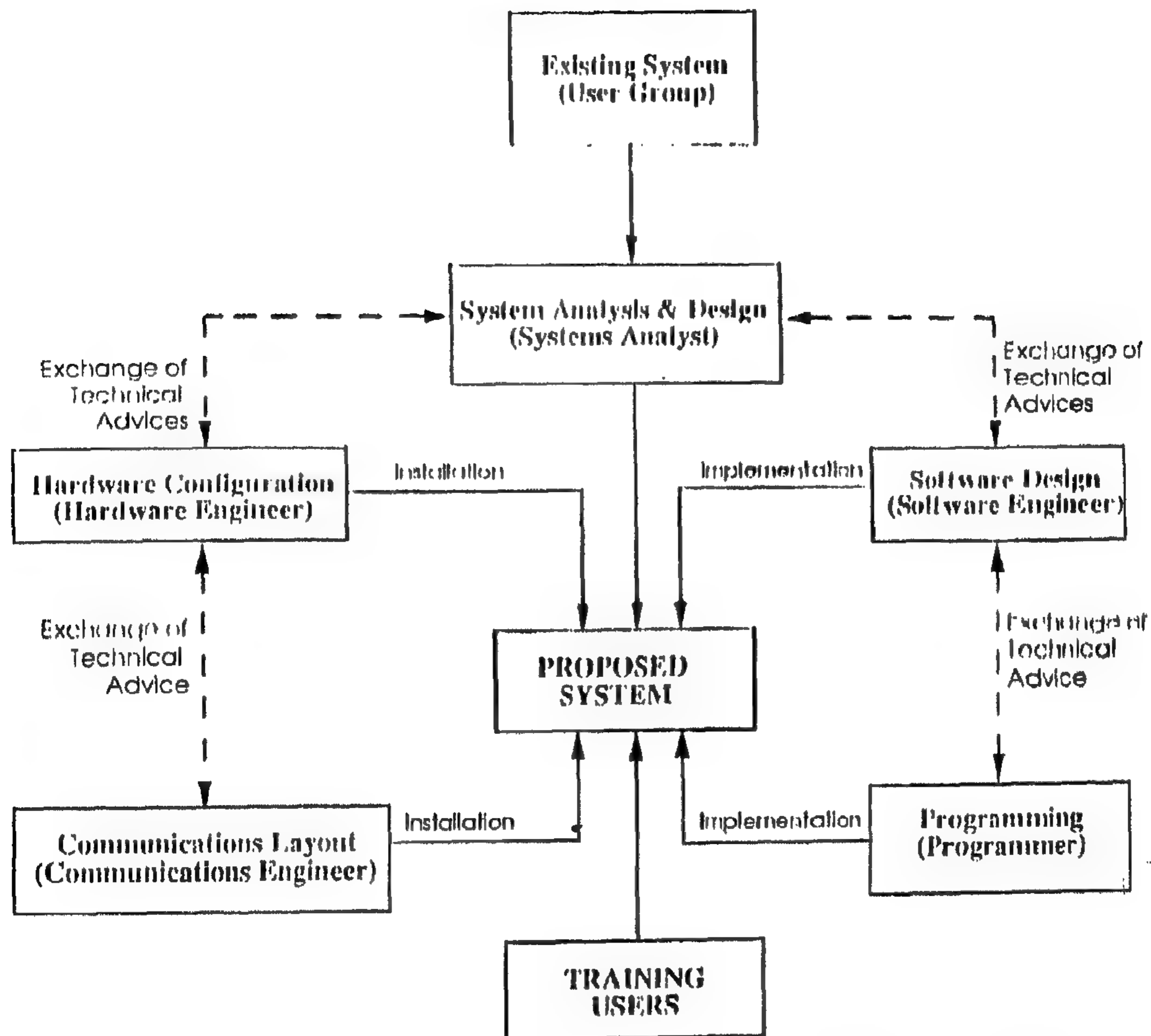
UNIVERSITY OF PITTSBURGH  
LIBRARY

suggestions and/or introduces corrections. Once the report is approved by the user group, the

system team can start on the next phase. This interactive dialogue between the system team and the

user group ensures users full involvement during the entire system development process.

## Diagram



Functions performed by the System Team in Developing Computer-based MIS Projects.

### References :

1. Andrew S. Tanenbaum, «Computer Networks», Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1981.
2. Henry C. Lucas, Jr., «The Analysis, Design, and Implementation of Information Systems», McGraw Hill, New York, 1985.
3. James Martin, «Design of Man-Computer Dialogues», Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1973.
4. Ralph H. Sprague and E.D. Carlson, «Building Effective Decision Support Systems», Prentice-Hall, Englewood-Cliffs, New Jersey, 1982.
5. Sitansu S. Mitra, «Structured Techniques of System Analysis, Design, and Implementation», John Wiley & Sons, New York, 1988.
6. William S. Davis, «System Analysis and Design: A Structured Approach», Addison-Wesley, Reading, Mass., 1983.

### 5- Audit Reports

The system should provide for automatic recording of all changes to the database, in audit files which are used by the users for internal control purposes .

### 6- Security

The system should enable the

users to develop user-defined passwords, together with standard access and retrieval controls to prevent access to restricted files and specific menu choices and programs .

### 7- Comprehensive Documentation

The user should insist on receiv-

ing a comprehensive, easy to use and understand documentation, particularly for applications software which were developed for customized applications . Manuals should contain procedural overview and step-by-step instructions detailing all aspects of the specific module functions .

## The Development of Management Information Systems Projects

There are three principal phases of systems development :

### 1- System Analysis .

In this phase a system team conducts a study of existing systems/procedures to pinpoint problem areas and to propose a solution. The composition of a system team is very much dependent upon the scope of the project. In most cases, the team consists of one or more of the following: a systems analyst and designer, a programmer, a software engineer, and a hardware engineer. The system team analyzes available documents (system flowcharts and operating procedures) to determine data collection, data processing and storing, and report generation, as practiced within the existing system . If such documents are not available, the system team may have to prepare necessary system flowcharts and some basic operating procedures on the basis of information gathered during in depth interviews . Flowcharts and procedures should then be checked by the interviewees for accuracy . The end product of the analysis phase is a report that encompasses the following :

- Deficiencies of existing system .

- Scope and Objectives of the project .

- Description of the proposed system .

- Functional capabilities of the proposed system .

- Detailed flow diagrams .

- Description of basic processes, data flows, and data stores .

### 2- System Design .

In this second phase, the system team attempts to convert the conceptual/logical system developed in the first phase into a physical system . The team members address all aspects of how will the component subsystems be implemented . The team prepares detailed design specifications which are used by the programmers to write their programs . The end product of the design phase is a report that encompasses the following .

- Flowcharts of proposed system .

- Input and Output of Proposed system .

- Screen formats .

- Record and file Structure .

- File Organization - sequential, indexed sequential or direct .

- Auxiliary storage estimate .

- Data communication network and traffic volume (if applicable) .

- Program flowcharts .

- Equipment specification .

- Detailed cost estimate .

- Implementation plan .

### 3- System Implementation :

System implementation is the last phase of the system development process . Its goal is to convert the proposed system from paper design into electronics . In other words, system implementation involves the actual coding, testing and debugging of programs until they run as an operational application system that is error-free . The scope of this phase is augmented by the following components, perceived to be quite critical for the success of the system :

- User training .

- System documentation manuals .

- System backup and recovery .

The diagram on the following page depicts the functions performed by the system team in developing computer-based MIS projects . It should be noted that the entire system development process is interactive in nature . As each phase concludes, the system team assembles a report of findings and recommendations as the end product of that phase. The user group reviews the report and provides

---

# **A Computer - Based Integrated**

---

## **Management Information System :**

---

### *A Business Manager's Guide*

---

Ahmed Bahgat Ph.D.  
Assistant Professor of Accounting  
and Information Systems

---

#### **Basic Concept :**

A computer-based management information system is an integrated network of subsystems and databases which are linked and interfaced with each other to accept input data and generate output reports . It involves a series of pre-designed computer processes done at a definite sequence and time intervals in order to accurately meet the pre-defined information needs of management .

In almost all cases, MIS develops in response to the needs of management for accurate, timely, and meaningful information in order to plan, analyze and control the organization's activities and thereby maximize its growth .

#### **Objectives of a Computer-based MIS :**

Perhaps the more general objective of an integrated business system is to tangibly assist a business manager to become more efficient and effective in the highly competitive market places of the world . However, the more specific objectives of a computer-based integrated MIS can be stated as follows :

- to generate timely, accurate, and up-to-date reports to support management in decision-making .
- to establish, develop and maintain a comprehensive database from which updated information

could be retrieved easily, to help management respond to current and future changes in the internal and external environment of the organization .

#### **Pre-designed versus customized Applications Software and General System features :**

Although it is true that there exist in the computer software market a vast array of pre/designed or ready-made programs catering to various fields of applications, yet, there are great many business areas and situations which demand programs designed or tailored-made exclusively for their specific requirements . Whichever software development alternative he/she believes needed and cost-effective, a business manager who has made his mind to invest his/her company's valuable money in computer software should look for the software that satisfies the basic requirements of the particular application of interest to him and

equally important demonstrates the following general system features :

#### **1- User-Friendly :**

Easy to understand screen layouts, and use of standard commands to enable first time users to quickly master the system . Also the system should provide enough prompts and messages to help the user learn the system .

#### **2- Menu-driven :**

A formal hierarchy of menus which list all available function for ease of selection . At the same time, experienced users should be able to move directly to a required screen by a single command .

#### **3- Full protection of Data at all times :**

Although the system enables the authorized users to retrieve data from anywhere in the database, data must be protected at all times by allowing for backup and accomodating errors .

#### **4- Time Saving**

Elimination of unnecessary key strokes during data entry and amendment by facilities which enable the operator to directly access a specific field .



## NOTES

1. International monetary fund, **World Debt Tables 1987/8**, p.XIV.
2. Based on interest due in 1987 on long term debt outstanding at the end of 1986, relative to 1986 exports of goods and all services. Thus, this percentage is likely to be overestimator because of the expected export rise in 1987.
3. Clarence Zuevkas, **Economic Development An Introduction** ( St. Martin's Press N.Y. 1989 ), p.357.
4. World Bank, **World Development Report 1988** ( Oxford University Press, 1988 ) p.274.
5. Between 1980 and 1983, external debt grew at 9.7% a year as compared to 8.2% a year between 1983 and 1986. This resulted in the fall of the ratio of external debt to GNP from 82.7% to 74.3%, while servicing of public debt rose by an average of 4.8% a year, from \$1530.5M to \$1946.1M, between 1980 and 1985.
6. Charles Issawi, **Egypt in Revolution**, ( Oxford University Press, 1963 ) p.p.30-2.
7. M. Drebenstatt, A.Barkema and D.Hennebery "Latin America Debt and U.S.Agriculture", In **Economic Review**, Federal Reserve Bank of Kansas City, July/August 1988, p.28.
8. World Bank, **World Debt**, p.277.
9. Richard Adam Jr., **development and Social Change in Rural Egypt** ( Syracuse University Press, 1986 ), p.p.17-20.
10. World Bank, **World Debt**, p.169-173.
11. Chu-Yuan Cheng, "Industrial Modernization in China," in **"The Challenge of China and Japan Politics and Development in East Asia"**, ed.Susan Shirk, ( Prager 1985 ), p.235.
12. World bank, **World Debt**, p. 242.
13. A large portion of savings in Egypt is directed towards purchasing residential apartments and land. Since the stock of arable land in Engypt is limited and the supply of newly reclaimed land is inelastic, the increased demand for land inflated land prices and operated as a sink for accumulated private savings .
14. Zuevkas, **Economic**, p. 365 .
15. Rodriger Darnbush, "Dealing with Debt in the 1980's," in **International Trade and Finance Readings**, Robert Baldwin and V. Richardson ed., 3rd ed. (little Brown Co., 1986), p. 403 .
16. I.M.F. **World Economic Outlook A Survey by the Staff of I.M.F.** Washington, 1982. p. 45 .
17. I.M.F. **Annal Report on Exchange Arrangement and Exchange Restrictions 1980**. p. 134 .
18. Egypt is not a major oil exporting country. It is mainly an agricultural country of over 50m population, half of them engaged in agriculture, cultivating only 6m acres of land, making the ratio of cultivated land per individual less than one-tenth of an acre. Also, Egypt is almost a rainless country, having the Nile River as the main source of irrigation water, making water the scarce factor in agricultural production in Egypt. Water, however, is treated as a free good, with no price, - a matter which tends to make farmers overuse water until marginal utility of added water applied in cultivation becomes zero or even negative . Pricing irrigation water will rationalize water use and allow more land to be brought under cultivation, reducing the need for more food imports, easing the trade deficit and lowering foreign borrowing requirements .
19. I. Abdel-Rahman and M. Sultan, "Role of public and Private Sectors with Special Reference to Privatization:" "The Case of Egypt," in **Privatization and Structural Adjustment in the Arab Countries**, Said El-Naggor, ed., (Papers presented at a seminar held in Abld in Abu-Dhabi, United Arab Emirates, Dec. 5-7, 1988), I.M.F. 1989, p.p. 160 - 9 .
20. See Testsuo Kondo, "Productionization" in **Speaking of Japan** Aug. 1988. Also see Noboru Takeshita, "Living Together with the World-Japan's Contribution to Global Peace, Culture and Stability," in **Speaking of Japan**, Dec. 1988 .
21. "An Interview with Egypt's Minister of the Economy and Foreign Trade" **Daily News Magazine**, Feb. 1989, p. 15 .
22. Peter Kilborn, "Shift is seen in U.S. Policy to Ease Repayment Costs for Third World," **Now York Times**, March 1989, p.p. 1A-80 .

The prospect of world-wide credit availability and lower credit cost, is also a cause for optimism. In the 1970s, the rise in oil prices, created a financial surplus in oil-exporting countries, which was tailored by the international banking system and world financial institutions, as well as by oil producing countries themselves, to suit developing countries' needs for credit, in order to meet the latter's developmental needs. Soon after, the surplus was reversed into a shortage, by the fall in oil prices and the war between Iraq and Iran. At present, oil prices are rising again and the fanfare of guns has receded in the gulf area, signaling the return of a financial surplus in world financial markets. This is likely to ease the credit shortage and to reduce the debt burden for developing countries.

The prospect of a greater easing of credit, is enhanced by the commitment of the present U.S., administration to cut the budget deficit and achieve eventual fiscal balance. Greater fiscal balance in the U.S., will lead to a lower U.S. need for international capital, making financial resources available for developing countries at low interest rates. Low interest rates, in turn, will allow the following for developing countries: More economic growth, better management of currencies and better market incentive to reduce private consumption and public expenditure, and the resultant of easing credit rationing.

At the same time, the Federal Reserve System's undertaking to relax monetary constraint, promises to ease money and to lower interest rates. Also, economists are predicting healthy economic growth in OECD countries, which projects a rise in OECD countries' demand for developing countries' exports. In the far east, then prime Minister Takeshita of Japan, declared the commitment of his government, to relax fiscal control, to encourage private consumption and to liberalize trade<sup>(20)</sup>.

All these are steps in the right direction, towards expanding the world market and paving the road for developing countries to service their debts or to borrow more to meet their developmental needs. Egypt is also expected to benefit from an expanded world market. This has already been reflected by a

rise in Egypt's nontraditional exports (excluding oil and cotton) by 70% last year alone<sup>(21)</sup>.

From another side, creditor countries, and particularly the U.S. are rethinking their views on third-world debt problems. In the past, the primary responsibility for solving debt problems, was placed in the 'courts' of the developing countries. For example, the principles of the Baker plan, are as follows: debtor economies have to grow to build the resources to manage their debt and development; countries should adopt domestic economic policies that lead to growth; foreign loans are needed to help them develop policies and lending arrangements should be worked out, country by country<sup>(22)</sup>. Little was said, however, about the desirability of having lending banks write-off part of the debt for developing countries.

U.S. strategy is in the process of being changed by the present administration which seems to be more sensitive and more benevolent to the developing countries, than the past administration was. The U.S. is beginning to realize that the solution of third-world foreign debt problems, is generally beyond the economic means and financial capability of many third world countries and that there is substantial political risk involved in the unavoidable reversal of social programs, brought about by austerity policies to repay the debt. For example, the recent riots in Venezuela, demonstrate the chaos that can occur in a country, as a result of implementing unpopular IMF recommendations, however economically sound those recommendations may be.

Recently Japan, which possesses a huge financial surplus, has expressed willingness to assume greater responsibility in easing third-world debt problems and credit shortages. However, in return for increasing Japan's role in solving third-world debt problems, Japan is demanding more authority in managing international financial relations.



level of consumption, marked inequality of income distribution and the relatively low taxation ratio .

2) Restructure the allocation of resources, in order to aid exports : Move resources from non-tradeable areas to tradeable areas such as oil, tourism, and the Suez Canal. Also encourage more Egyptian labor to work abroad and thus increase foreign exchange receipts. In fact, the four million Egyptians who already work abroad, provide a very large share of Egypt's foreign exchange.

3) Direct resources to import substitute industries with low import input coefficients : In the past, the shift in resource allocation to consumer durable goods industries, has caused import demand for this sector to rise considerably over the years because of the rise and the institutionalization of domestic demand for consumer durable goods. An example of this, is the automobiles industry where import demand for automobile spare parts for assembly lines in Egypt, exceeded past import demand for already assembled cars .

4) Further devalue the Egyptian pound : Egypt has a multi-tier exchange rate and supervised exchange control, designed to encourage exports and discourage those imports which are not crucial for development<sup>(17)</sup>. The multi-tier exchange rates should be re-examined periodically to establish shadow exchange rates, reflecting social cost and social benefits of imports and exports and to reduce the trade deficit .

5) Engage in an active policy to slow down population growth : Reliance on voluntary compliance by the people with the Egyptian government's policy of birth control, has produced few tangible results. The imbalance between population and other resources is very pronounced in Egypt. Only 4 percent of the land in Egypt is arable and 5% is inhabited-the rest is a vast sea of sand with hardly any natural resources. Thus, population pressure on cultivated land is very high, a matter which makes birth control a major determinant of the availability of savings-resources for investment .

6) Allocate more resources to agriculture, in order to increase overall productivity and efficiency and to allow more savings for investment : Past

developmental plans were biased in favor of industrialization in general and heavy industrialization in particular and away from investment in agriculture. Many economists, however, believe that shifting resources towards agriculture, will result in improving the overall productivity of the Egyptian economy, thus allowing more labor input in production and economizing the use of capital, the scarce factor of production in Egypt. Past emphasis on investment allocation to industry, permitted the employment of only a small fraction of the increase in the labor force and left untouched the problem of the under-employment of labor. A second agricultural revolution can take place in Egypt, through consolidating fragmented land ownership (typically less than an acre per cultivated unit), commercializing agricultural production, for sale in the local market or for export, and initiating a policy for pricing water for irrigation, instead of treating water as a free good.<sup>(18)</sup> Such a transformation can allow the introduction for new agricultural techniques that can not be applied to small farms with limited financial means .

7) Privitize many government enterprises : Recent studies reveal low productivity in the public sector as compared to the private sector, in Egypt<sup>(19)</sup> . Furthermore, many government-owned companies are operating at a loss. Thus, increasing privatization of the economy, can reduce the government deficit, resulting in the easing of financial strains and the reduction of foreign borrowing requirements .

8) Reduce the existing monopolistic structure in industry : Recent studies have also shown that the high concentration of production and the lack of competition in many branches of industry, are reducing the overall efficiency of the Egyptian economy. Thus, breaking up industrial monopolies, will increase Egypt's overall economic efficiency .

### Conclusion

In the late eighties, debt problems and the trade deficit, seem to be easing. The slow-down in imports, reflected a reduction in domestic investment expenditure, which in turn was reflected in lower economic growth. The growth of exports, reflected the relative tightening of monetary and fiscal control, which slowed down improvement in the standard of living, making available more goods for export and allowing more domestic savings.

debtors were unable to pay principle and interest. Debtor countries were squeezed between protectionist movements in creditor countries and Banks' demand for repayment of interest and principle. Egypt, as well as other developing countries, experienced adverse external conditions as well as domestic problems, which brought debt problems to the crisis stage. Inadequate and erroneous internal economic policies aggravated the depth of the problem in many countries. The debt problem in Egypt, was not caused by transitional overspending, which can be easily corrected, but rather by an unsound economic structure which perpetuated and accelerated the need for foreign borrowing.

The ratio of debt to GNP and the ratio of interest to exports, increased beyond Egypt's credit worthiness. Egypt was unable to fulfill its international financial obligations- a matter which required the rescheduling of Egypt's principle and interest obligations. Debt relief was conducted within the Paris Club by official creditors. Eligibility for exceptional treatment was on a case to case basis, depending on the severity of internal and external circumstances faced by the country concerned, and the country's willingness to accept IMF recommendations for structural changes and stabilization, to achieve solvency. Egypt was given a nine-year repayment period with a five-year grace period, which resulted in easing Egypt's debt problems for a while .

A number of external factors contributed to the aggravation of Egypt's debt problems in the early eighties :

1) The fall in oil prices (from the peak level of 1974) as compared to prices of goods and services imported by oil exporting countries. This contributed to the fall of Egypt's terms of trade by 25.6% between 1984 and 1986 .

2) The decline in Egypt's export volume during the world recession that dominated western economies in the early 1980's .

3) The progressive devaluation of the Egyptian pound, which promised an increased burden of debt repayment .

4) The high interest rates on new loans as a result of the disappearance of the OPEC financial surplus.

The current account surplus of the oil exporting countries, diminished very rapidly from \$68B in 1974 to only \$3B in 1978<sup>(16)</sup> .

5) The receding of world inflation, which was sure to raise the real interest rate for borrowing countries .

6) The shock caused by the considerable appreciation of the US dollar in 1980-82, which caused a fall in real export prices of developing countries and precipitated the debt crisis .

It was only in the late 1980s, with the depreciation of the US dollar, that export prices of developing countries, started to regain normal levels. The ratio of debt outstanding and disbursed to GNP and the ratio of interest payments, to exports, returned to levels previously associated with credit-worthiness. Publicly and publicly guaranteed long-term debt outstanding and disbursed, as a percentage of GNP, fell from 68.7% to 49.3% between 1982 and 1986, but interest payments as a percentage of exports of goods and services, rose from 7% to 8.6% in the same period .

What are the solutions for Egypt's mounting foreign debt and sagging economy ?

Egypt's sagging economy needs a set of complex government manipulated policies, to change coefficients governing the matrix of economic relations among producing sectors and consuming sectors. The solution for solving foreign debt problem, however, is mainly political rather than economical since most of Egypt's foreign debt is owed to government sources and little to the private banking system. Also, most of Egypt's loans have been received at soft terms, including extended repayment times. For example, when Egypt failed to service her debt in the mideighties, the debt payments were rescheduled in order to reduce pressure on the Egyptian government and thus to buttress political stability in the middle East .

A number of measures, however, should be taken to reduce the acceleration reliance on foreign borrowing :

1) Reduce the increase in private and public consumption : There is room for considerable success in this respect because of Egypt's relatively high

tion, which in turn increases expenditure on foreign goods and discourages real capital formation<sup>(13)</sup>.

(2) The fact that foreign public debt was directed mainly to increase consumption and to ease short-term shortages, rather than to increase investment, limited the growth of output and income, resulting on a further negative effect on savings.

(3) Whatever increase in output was made possible by foreign investment, generated income mainly among the lower and middle classes, who are characterized by a high marginal propensity to consume and with consumption patterns marked by high import input coefficients and this put a cap on accumulated savings and aggravated the deficit in the foreign sector. Investment was directed towards consumer durable goods industries with high import components. At the same time, government pricing policy instituted and increased demand tremendously because of low prices and the demonstration effects.

There are a number of generalized factors which encouraged Egypt, as well as other developing nations, to go deep into debt during the seventies and eighties :

(1) The state of optimism that prevailed with the rising oil prices : In the 1970s, oil prices quintupled, which abruptly increased the revenue of OPEC (Organization of Petroleum Exporting Countries) from about \$30B to \$120 B between 1973 and 1974<sup>(14)</sup>. In the period from 1974 to mid-1979, oil-producing states accumulated an account surplus of over \$200B and the surplus was estimated to reach over \$500B by 1983. Only about \$70B of the revenue received in 1973/74 was absorbed by OPEC countries, through increased imports, mainly from the U.S., Japan and OECD countries. The remainder of the financial surplus, became available for lending to developing countries through : international financial institutions (the IMF and the World Bank), direct lending by OPEC countries themselves and by the private banking system, which was the primary monetary manager. This made funds more available for borrowing nations, at relatively cheap cost. A large portion of the OAPEC (Organization of Arab Petroleum Exporting Countries) financial surplus

was channelled directly to Arab and Muslim countries, particularly to Egypt.

(2) The low nominal interest rates on Egypt's foreign debt, and the world inflationary pressure existing at the time : Most of Egypt's loans were received from government sources at soft terms and with fixed interest rates. The average interest rate for Egypt's loans was 4.8% in 1975 and rose to only 6% in 1980. The rate of interest for official creditors, actually fell during this period from 4.1% in 1965 to 3.5% in 1980. The interest rate was considerably below LIBOR rates. At the same time, the annual average inflation rate in world trade, was estimated at 12.4% in the period between 1970 and 1973.<sup>15</sup> This caused ex post real interest rates on Egypt's loans, to be very small or even, in some years, to become negative. The matter was not the same for Latin American countries, which received most of their loans from nongovernmental sources and where the effective interest rate paid by borrowers was estimated at 10.8% in 1983.

(3) The expansion in the world economy, after the initial shock of rising world oil prices :

The healthy growth of the world economy, promised continuous expansion in world demand for Egyptian exports, especially from OECD countries.

(4) The relatively modest decline in the exchange rate of the Egyptian pound vis-à-vis US dollars and other major European currencies :

The modest decline in the Egyptian pound, promised to stabilize the low cost of repayment of Egypt's debt.

The ratio of public debt outstanding and disbursed, to GNP (63.9%) and the ratio of ex-ante interest payment abroad, to exports of goods and services (5.3%) came within Egypt's credit worthiness in 1980.

#### Changing circumstances :

Between 1980 and 1986, undisbursed debt fell from \$4364.4M to \$3743.8M, loan commitment fell from \$3617.7M to \$1388.9M, and maturity structure of debt was deteriorating, with the ratio of short term-debt rising from 44.4% to 58.7%.

In 1982 unanticipated credit rationing brought about a debt crisis. Banks were unwilling to lend and

## Public deficit and state-owned enterprises

The deficit in the public sector, was aggravated by government fiscal policy which resulted in distortion in resource allocation and made debt adjustment mechanisms difficult to implement. State-owned enterprises (S.O.E.) in Egypt, contribute a large share of output and are responsible for a large percentage of government expenditure. Some of the production, takes place in the so called "Military Factories" which produce goods for civilian use during peace time. It is difficult to assess the impact of such factories or production, on the government deficit, inflation and misallocation of resources, because resources are allocated to these factories on military and political grounds rather than on economic criteria. In 1984/85, net government transfer to the S.O.E. was slightly less than 4% of GDP, down from more than 5% of GDP in 78/82<sup>(10)</sup>. This was the result of the positive transfer of some S.O.E. to the government budget, as in the case of the Suez Canal Authority and the Petroleum Authority. This positive contribution to the budget, however, was overshadowed by the negative effect of other S.O.E., making the net outcome a considerable drain on Egypt's available investment resources.

The problem of the subsidization of S.O.E., is not unique to Egypt but is common in developing countries. For example, in China in 1978, more than one quarter of the state enterprises operated at a loss<sup>(11)</sup>.

The government explicitly or implicitly guarantees the foreign borrowing of S.O.E. So foreign lenders prefer lending to S.O.E. rather than to private enterprises—a matter which deprives the private sector of badly needed foreign financial resources, even though the private sector may be in a considerably better financial position than the S.O.E. This results in misallocation of resources and contributes to the overall credit shortage in Egypt.

The S.O.E. deficit exceeded the government budget deficit in the period between 1975 through 1983, except for 1977 when the S.O.E. deficit was slightly lower than the government deficit. This means that operating S.O.E. on a private basis, would have transformed government deficits into surpluses during most of this period, resulting in

more efficient allocation of resources and reducing the need for foreign borrowing.

Rationalizing the pricing mechanism of government produced or controlled goods and services, such as potable water, gas, electricity, telephone service, transportation facilities and postal services, to reflect cost and market conditions, would have made S.O.E. self-financing, which would have reduced the budget deficit and limited the need for foreign borrowing and tax increases. The underpricing of goods and services produced in government owned or controlled enterprises, unjustifiably expanded operating capacity, inflated cost, increased private consumption, contributed to shortages and added to the twin deficit (public sector deficit plus foreign sector deficit).

This conclusion, however, may be over-simplified. A reduction in the de facto subsidies to government-run or controlled enterprises and the resultant, ultimate rise in prices, would have required income stabilization policies and reduction in taxes, to neutralize the effect of such subsidiary reduction policy on the standard of living of the poor. Also, low prices, the stimulus for higher consumption and higher output, generate high labor demand, which Egypt badly needs.

Foreign debt problems were further accentuated by the deterioration of Egypt's terms of trade, falling to 98 in 1984 and 78 in 1986 (base-year level 1980 = 100)<sup>(12)</sup>. By comparison, in 1986 (base year level 1980 = 100), the terms of trade of middle-income economies in general fell to only 94 and the terms of trade of lower-income economies fell to 92. The fall in Egypt's terms of trade, can be attributed to two factors: firstly, the fall in oil prices during the early eighties together with the fact that oil was increasingly becoming Egypt's leading export commodity and secondly, the failure of cotton prices (a traditional export commodity of Egypt) to increase enough to match the increase in import prices. The existence of huge foreign debt, subjects the Egyptian to the following problems:

(1) The existence of huge foreign public debt and the commitment to repay principle and interest, entails the transfer abroad—of purchasing power, contributing to already existing shortages and infla-

Consumption levels are considerably higher in Egypt than in other countries with the same level of income. Egyptian public statistics of per capita consumption of grain, protein and meat as well as per capita calorie intake, are the highest among middle-income countries. All of this adds to the possibility of limiting the increase in private consumption or even reducing the private consumption, of the upper income classes, without placing considerable hardship on the people in general.

#### Government subsidization of consumption

Egypt has a long history of government subsidization of foodstuffs. Bread, sugar, rice, cooking oil and tea, as well as housing, are subsidized by the government. Also, all higher educational institutions and most mass transportation, inter-city and intra-city, is publicly owned and subsidized. Basic food subsidies amounted to one third of the government budget in 1986. However, as a partial solution to the mounting double deficit (government budget deficit and foreign sector deficit) and to meet conditions set by the IMF to rescue Egypt from Egypt's foreign exchange problems, several attempts were made to reduce public subsidization of food. The attempt to reduce government subsidization of food-stuffs however, met with considerable public opposition. The rise in food prices in 1978 resulted in widespread riots and ended with the resignation of the Prime Minister, while the food-price problem continued to linger.

There is room for reducing Egypt's military expenditure (estimated to range between 15% and 20% of GNP in the 1970s), especially with the relative cessation of hostilities in the Middle East in recent years. Also, universal free education from Primary school to college, is a luxury the country cannot afford to have. If people in Egypt can afford to spend lavishly on weddings and funerals as well as on smoking cigarettes, they can afford to pay for educational services. Charging tuition, especially in institutions of higher education may result in a fall in enrollment but is not likely to hinder economic development since the number of liberal arts and technical school graduates, exceed developmental needs. New graduates are having difficulty in finding

employment in the private sector. Since the 1950s, the government has stood as the employer of last resort for those graduates who could not be absorbed on the private sector-a matter which made government offices a dumping ground for university graduates. This reduced efficiency, contributing to distortion in the labor market and syphoned off large shares of government revenue away from real economic development, in order to secure a minimum income for the underemployed in the overstuffed government agencies and economic enterprises.

#### Consumption, income distribution and taxation

The divergence of per capita income among the different income groups in Egypt, is very substantial. As a result, austerity measures directed towards high income groups, to reduce total consumption, will not place a considerable burden on the population in general. The fact that there is strong inequality of income distribution, makes it possible to squeeze more involuntary savings out of the high income groups without worsening the position of those in the lower income strata. It is a matter of structural management of aggregate demand to allow more resources for investment.

Indeed the task of reducing aggregate consumption to allow more savings and to reduce imports, would be easier in Egypt than in most other countries at the same stage of development or with a similar per capita income level. This is because of Egypt's low taxation rate and strong income inequality. The taxation rate was only 21.2% of GNP in Egypt in 1986 as compared, for example, to 24.4% in Tunisia and 39% in France, for the same years.

In 1974, the income of the lowest one-fifth of household income groups, was estimated at 5.8% of total household income as compared to 48% for the highest one-fifth income group. The respective shares of the second, third and fourth-fifths, were 10.7%, 19.7% and 20.8%<sup>(8)</sup>. As reflected in the distribution of rural household consumption expenditure, income distribution inequality seems to be less pronounced in the agricultural sector where, in 1980, more than one-half of the Egyptian population lived and 46% was employed<sup>(9)</sup>.

per year. Furthermore, whatever income growth was achieved was only made possible by increased borrowing abroad and a reduction in Egypt's international reserve. The reserve fell by \$ 700m, from \$2480m to \$1780m between 1980 and 1986 .

Between 1980 and 1986, Egypt's total external debt rose from \$17922m to \$28556m at an average annual rate of debt growth of 8%, with slower growth rates in later years than in earlier years.<sup>(5)</sup> This caused a fall in the ratio of debt-servicing to exports of goods and services, from 44% to 42%, with per capita external debt rising from \$425 to \$575, for the same period .

Many economists question the sustainability of such a policy of relying perpetually and increasingly on borrowing abroad to meet Egypt's financial needs. In the nineteenth century, Egypt's independence was lost to Great Britain as a result of Egypt's failure to repay the Egyptian foreign debt to the then European powers.<sup>(6)</sup> Foreign resources were used to finance the building of the Suez Canal and to supply urban areas with amenities matching European standards, but this ultimately resulted in the loss of Egypt's equity ownership in the Suez Canal and the surrendering of Egypt's fiscal authority to Great Britain and France. Since then, foreign debt has been a sensitive issue in Egypt making politicians call for the dismantling of foreign debts and giving of priority to quick repayment .

#### **Debt and consumption :**

The rise in foreign debt, allowed Egypt to maintain a high level of private consumption and public expenditure. The share of the government's general expenditure to GNP, rose from 15.9% to 19% between 1980 and 1986, while that of private consumption, rose from 62.3% to 72% during the same period. By comparison, between 1986, private consumption as a percentage of GDP in low-income economies, fell from 73% to 62% and in lower-middle-income countries, fell from 68% to 63% .

The trend for more public expenditure as a percentage of GDP, is almost universal among low-income and middle-income countries. It reflects the ever rising needs for more spending on health, education, public housing, transportation, communication and amenities, as more urbanization and

modernization take place in developing countries. As countries seek faster economic growth and development, urbanization accelerates the demand for social overhead. Infrastructure expenditure also rises more than the increase in income. Most of these services cannot be provided by the private sector in a satisfactory amount or are characterized by long payback periods which naturally make them a candidate for the public investment domain and for provision by the government .

The rise in private consumption in Egypt between 1980 and 1989, indicates that the marginal propensity to consume, during this period, was close to one, with almost all the increase in income devoted to increased private consumption and with few resources left for domestic savings . Such a situation is justifiable for very low income countries with less than a minimum daily per capita calorie intake. Daily per capita calorie intake in Egypt however, was estimated at 3275 in 1986. This figure compares to an average of daily per capita intake of 2329 for low-income countries and 2511 for low-middle-income countries (Egypt's income group) .

Egypt's financial deficit resulted mainly from the conspicuous consumption of the newly emerging middle class and the demonstration effect, whereby western patterns of consumption are imitated and looked as a path for modernization and development .

The ratio of total consumption (private consumption plus government general expenditure) to gross domestic production rose from 86% to 91% between 1965 and 1986. This was a result of a stable share of government consumption expenditure during this period, estimated at about 19% of GDP, and an increase in the share of private consumption from 67% to 72% of GDP during the same period .

Government general expenditure rose at an average annual rate of 5.3% and imports grew at an average rate of 5.2% between 1980 and 1986. By comparison, Latin America has succeeded in enacting adjustment measures ranging from discouraging consumption to restricting imports (as a part of a package negotiated with IMF and private lenders), resulting in a fall in consumption of 1% annually and a sharp decline in imports of 6% annually, in the 1980<sup>(7)</sup> .

these countries nor, in most cases, has it created circumstances where foreign borrowing has become less urgently needed. On the contrary, Foreign borrowing has increased the need for further borrowing to service the debt, with an ever spiraling rise in doses of foreign borrowing needed to keep up the existing level of economic activity.

Many of the arguments in favor of foreign borrowing, center around the need of developing countries of massive and quick transfer ( from the industrialized countries ) of resources, technology and managerial talent-a process which can be facilitated by foreign investment. Such foreign investment ( especially direct foreign investment by multinational corporations ) is expected to create structural changes in indigenous economies, raising income, savings and skill level-and ultimately generating more domestic savings and allowing more investments. The problem is, however, that most of the increase in income in the developing countries, generated by foreign investment, is syphoned back to the lending countries, leaving developing countries with a mounting foreign debt.

The existing level of technology, in many developing countries, is capable of supporting a wide range of investment without the need for foreign capital. Conspicuous consumption in developing countries can be suppressed and savings can be forced or encouraged to allow more domestic investment to build a wide range of industries and to develop agriculture without need to rely on external sources of finance. In terms of indigenous technology existing in developing countries, production can be directed towards satisfying internal markets, if foreign markets are not attainable.

In addition, it is a myth that developing countries are not capable of efficiently managing their major enterprises. The classical example of this myth occurred in 1956, when there were widespread predictions that the Egyptians would not be able to manage the Suez Canal, which they had just nationalized. In fact, the Egyptians managed the canal creditably.<sup>(3)</sup> It is also noteworthy in this connection, that oil producing countries have been successfully managing their oil facilities after nationalization in the 1970s. Indeed, although international oil companies have not disappeared totally

from the economic scene in developing countries, the role of these companies is now limited only to certain services and developing countries have substantially increased benefit share from exploitation of the latter's own resources.

It is clear that the presumed benefit of foreign lending to developing countries, has not materialized. On the other hand, foreign loans from industrialized countries to developing countries, have allowed the industrialized countries to recycle financial surpluses-which if left unused, would have created financial difficulties. Industrial countries have also benefited greatly from financial transfer to developing countries, creating markets and increasing demand for the products of industrialized countries, especially in time of sluggish economic growth and slow export expansion. For example, a great part of Egypt's loans were contracted to allow Egypt to pay for its import of U.S. agricultural surpluses. Those financial transfers also allowed international banks to increase their profits and to charge higher interest rates than LIBOR (London Interbank offer Rate). Loans to Egypt from the U.S. and other western sources, however, were mainly offered at low fixed rates, rather than at commercial rates, as a price for Egypt's moderate stand in the middle-East conflict.

The present international economic order, dominated by industrialized countries, determines to a great extent, which market will be opened and which prices will prevail-and as a result, which countries will be allowed to benefit from trade exchange. This leaves no choice for newcomers to development, in their development plans, except to rely on themselves and cash in on their internal resources and hidden energies, rather than to rely on foreign borrowing and imported advanced technology.

#### What is the problem ?

When comparing the period 1965-1980 to the period 1980-1985,<sup>(4)</sup> official Egyptian statistics indicate a slow-down in GDP growth, from a average of 6.7% to 4.7% a year and population rise from 2.4% to 2.7% a year, resulting in a cut of per capita income growth to less than half, from 4.3% to 2.0%

# The Impact of Recent Economic Development in Egypt On the Trade Deficit and on Foreign Borrowing Requirements

A. ZEWAİL

## Abstract :

The economic crisis in Egypt, reached a new dimension in the 1980's, threatening economic and political stability.

The Egyptian government concentrated on short-term tactical responses and delayed costly and unpopular long-run solutions. The ever-mounting foreign debt lies in the center of Egypt's financial crisis and is the culprit of Egypt's recent sluggish economic growth. This paper examines the relative size of Egypt's foreign debt to the major economic variables, the problems that the foreign debt entails to Egypt, causes that contributed to the rise in foreign debt and factors that encouraged Egypt to go deeply into debt. The paper also analyses the relationship between foreign debt, on one side and consumption, income distribution, taxation and state-owned enterprises, on the other. It also reviews national and international events that helped in shaping the debt crisis. Finally, the paper suggests general Solutions for Egypt's foreign debt problem

## Introduction :

There has been no period in modern Egyptian history in which economic crisis has reached such a critical level, threatening the basic fabric of Egypt's economic existence .

Problems have been brewing for decades, but no strategic action has been taken to change course. The government concentrated on short term tactical

responses to deal with day-to-day problems, but delayed costly and unpopular long term solutions.

Although Egypt is not classified by the World Bank as one of the seventeen highly indebted countries, it is nevertheless a border line case<sup>(1)</sup>. Thus, publicly guaranteed long-term debt outstanding and disbursed, as a percentage of GNP, was 59.3% in Egypt in 1986, as compared to 60.8% as an average for the group of seventeen highly indebted countries in the same year. Interest payment, however, as a percentage of exports of goods and services, was only 8.6% for Egypt<sup>(2)</sup> as compared to 23.8% for the group in the same year. Egypt's loans (mainly owed to governmental sources) were under soft terms, while those of the group were mainly owed to private banks on a commercial basis .

Recent government development strategy in Egypt, has relied primarily on borrowing abroad, rather than on suppression of the already high consumption level-a policy which seems to be motivated mainly by political rather than economic considerations. Economic growth was made possible through heavy foreign borrowing, with no parallel policy to stimulate domestic savings in order to reduce the demand for the ever increasing foreign loans .

Such action perpetuated the need for heavy foreign borrowing, which is almost sure to mortgage the Egyptian economy to foreign lenders for a long period. The concept that developing countries have become addicted to foreign borrowing, is a concept not far from reality. Foreign borrowing by developing countries has neither succeeded in developing



• ۳۳۳

•

• ۱۳۳۳

•

• ۳۳۳

•

• ۳۳۳

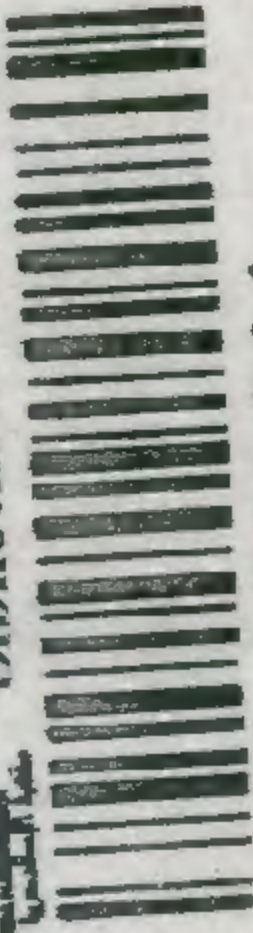
•







Bibliotheca Alexandrina



0531811